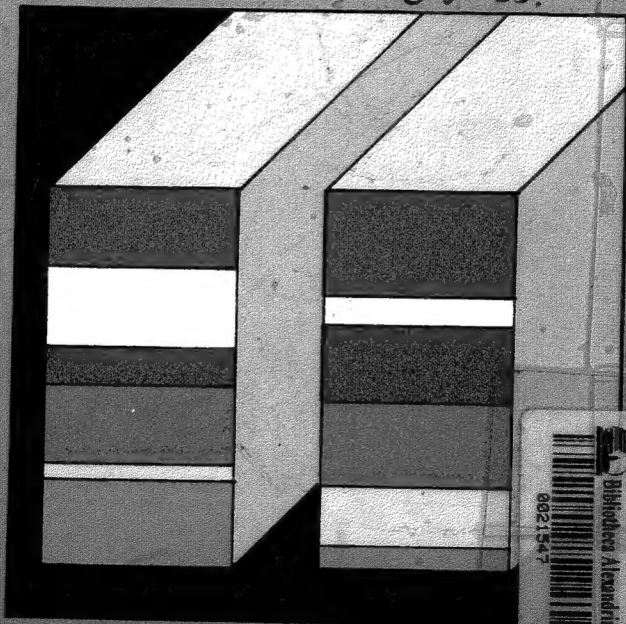


المجانبية المتقدمة

الجزء الأول

جُون لَامَرْتِن تَأَلِيف
ن. مُوسِس



مراجعة ومراجعة
د. وصفي أبو المكارم
د. كمال الدين سعيد

المحاسبة المتقدمة
«الجزء الأول»

حقوق النشر :

تم ترجمة وتعريب هذا الكتاب بتصرف من :

Modern Advanced Accounting

By: A. N. Mosich and E. John, 1983

© دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٤١٢ هـ / ١٩٩٢ م

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة لدار المريخ للنشر - الرياض

المملكة العربية السعودية - ص. ب. ١٠٧٢٠ - الرمز البريدي ١١٤٤٣

تلكس ٤٠٣١٢٩ - فاكس ٤٦٥٧٩٣٩، هاتف ٤٦٤٧٥٣١ - ٤٦٥٨٥٢٣

لا يجوز استنساخ أو طباعة أو تصوير أي جزء من هذا الكتاب

أو إحتزانه بأية وسيلة إلا بإذن مسبق من الناشر.

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدى لولا أن
هدانا الله .

صدق الله العظيم

تقديم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين
نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين . .
وبعد .

فكلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك سعود - فرع القصيم إذ تقدم هذا
الكتاب في مجال المحاسبة إنما تعطي دليلاً على أنها ماضية - بعون الله -
في نهجها الذي ارتسمته لنفسها منذ اليوم الأول لإنشائها، وهو ترجمة الكتب
الأجنبية، وذلك بهدف ملاحقة الجديد النافع والمفيد في حقول المعرفة
المختلفة وتقديمه لأبناء مملكتنا الحبيبة بصفة خاصة وأبناء الوطن العربي
بصفة عامة .

ويعتبر كتاب المحاسبة المتقدمة للبروفسير لارسن والبروفسير موسش من
أمهات الكتب الأجنبية في مجال المحاسبة المالية، وقد قام بترجمته الدكتور
وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وراجعته الدكتورة كمال الدين سعيد الأعضاء
بهيئة التدريس بالكلية. ونظراً لأهمية هذا الكتاب وقيمتها العلمية فقد قررت
الكلية تدريسه في مقرر المحاسبة المتقدمة (٤١٥ حسب) لطلبة
البكالوريوس، وقد قررته أيضاً كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود -
بالرياض في مقرر المحاسبة المتقدمة (٣١١ حسب) لطلبة البكالوريوس .

ولعل ذلك يعطي دلالة واضحة على تميز منهجية الكلية وتمكين طلابنا من
الوقوف في مصاف طلاب البلاد المتقدمة .

وفي النهاية لا يسعني إلا أن أحيي هذا الجهد الصادق الذي بذله
الدكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم راجياً له التوفيق والسداد .

والله الموفق إلى سواء السبيل . . .

دكتور / سلطان محمد السلطان

عميد كلية الاقتصاد والإدارة - سابقاً

جامعة الملك سعود - القصيم

مقدمة المرجع

يشتمل هذا المرجع على دراسة تفصيلية ومتعمقة لبعض الموضوعات المتخصصة في مجال المحاسبة المالية. وهو ينقسم في هذا الصدد إلى أربعة أقسام رئيسية تظهر في جزئين متصلين: حيث يشتمل الجزء الأول على القسمين الأول والثاني، أما الجزء الثاني فهو يشتمل على القسمين الثالث والرابع. وقد خصص القسم الأول للمحاسبة في شركات الأشخاص والفروع، وخصص القسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي ترتبت على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر. وتناول القسم الثالث المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة، يتعلق الأول بالشركات متعددة الجنسية وعمليات الصرف الأجنبي، ويتناول الموضوع الثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، أما الموضوع الثالث، فقد خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

وقد تم تزويد هذا المرجع بمجموعة من الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل في نهاية كل فصل. وهي تعطي صورة شاملة للواقع العملي، وأرجو أن تساهم مساهمة فعّالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل.

ومما لا شك فيه أن ما وفرته لنا كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك

سعود - فرع القصيم، فضلاً عن ما لاقيناه من تشجيع أدبي ومعنوي من عميد هذه الكلية سعادة الدكتور/سلطان محمد السلطان، كان العامل الأساسي وراء ظهور هذا العمل، كما أنني أشكر الدكتور/كمال الدين سعيد على جهوده الصادقة في مراجعة هذا المرجع، وأشكر أيضاً الأستاذ/فؤاد عبد العظيم المدرس المساعد بالكلية على جهوده في مراجعة الأصول الأولية لهذا المرجع ومشاركته في ترجمة الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل الموجودة في نهاية كل فصل، وأخيراً لا أغفل الجهد الكبير الذي قام به الأستاذ/حسين عبد العزيز البليسي سكرتير القسم في نسخ أصول هذا المرجع.

والله نسأله التوفيق والقبول...

المرجع
وصفي أبو المكارم

المقويات

الجزء الأول

٢١ القسم الأول - المحاسبة في شركات الأشخاص والفروع

٢٥ الفصل الأول - تنظيم وإدارة شركات التضامن

تنظيم شركات التضامن: المفاضلة بين شركات التضامن وشركات الأموال - هل شركة التضامن وحدة مستقلة؟ عقد شركة التضامن - حسابات حقوق ملكية الشركاء - اقتراض الشركة من الشركاء أو إقراضهم - تقويم استثمارات الشركاء.

عطل توزيع الدخل: توزيع صافي الدخل والخسارة - توزيع الدخل بالتساوي أو بنسبة معينة - توزيع الدخل طبقاً لنسبة أرصدة حسابات رأس المال - منح الشريك المدير مكافأة - تقرير رواتب للشركاء مع منح فائدة على حسابات رأس المال - تعديل صافي دخل سنوات سابقة

التغيرات في الملكية: انضمام شريك جديد - شراء حق شريك أو أكثر مع دفع المقابل للشريك مباشرة - الاستثمار في شركة التضامن بواسطة شريك جديد - حصول الشركاء القدامى على مكافأة - إثبات شهرة للشركاء القدامى - تقويم أسلوب المكافأة والشهرة - منح مكافأة أو الاعتراف بشركة للشريك الجديد - انفصال شريك - تحديد حصة الشريك المنفصل - دفع مكافأة للشريك المنفصل - انفصال الشريك بمقابل أقل من القيمة الدفترية

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

١١٢ الفصل الثاني - تصفية شركة التضامن وشركات المحاصة

تصفية شركة التضامن: معنى التصفية - توزيع الخسائر والمكاسب خلال التصفية - توزيع النقدية أو أي أصول أخرى على الشركاء - التسوية النهائية للشركاء - كفاية حقوق الشريك في استيعاب خسائر التصفية - عدم كفاية حقوق أحد الشركاء في استيعاب حصته في خسائر التصفية - عدم كفاية حقوق الشريكين في استيعاب حصتهما في خسائر التصفية
إعسار الشركة والشركاء: إعسار الشركة دون إعسار الشركاء - إعسار الشركة والشركاء .

تسديد حقوق الشركاء على دفعات: المبادئ العامة للتصفية التدريجية - تخطيط تسديد حقوق الشركاء على دفعات - الاحتفاظ بقدر من النقدية للالتزامات وتكاليف التصفية

تصفية شركات الأشخاص محدودة المسؤولية

تحويل شركة التضامن إلى شركة أموال

شركات المحاسبة: الشكل المعاصر لشركات المحاسبة - المحاسبة عن شركة

محاسبة الأموال - المحاسبة عن شركات محاسبة الأشخاص

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل الثالث - المحاسبة في الفروع - القوائم المالية المجمعة. ١٩٨

الفروع والأقسام

النظام المحاسبي في وكالة البيع

النظام المحاسبي في الفروع - الحسابات المقابلة - النفقات التي تحدث

بواسطة المركز الرئيسي - طرق تسعير البضاعة المرسله للفروع - تسعير

البضاعة المرسله بالتكلفة - إعداد قوائم مالية مستقلة لكل من الفرع والمركز

الرئيسي - القوائم المالية المجمعة لكل من المركز الرئيسي والفرع - ورقة

العمل لإعداد قوائم مالية مجمعة - تسعير البضاعة المرسله للفرع بسعر يزيد

عن التكلفة - تسوية الفروق بين حسابات الأستاذ المقابلة

القسم الثاني - اندماج الشركات وسيطرة شركة على شركة

أخرى أو أكثر وإعداد القوائم المالية الموحدة ٢٦٩

الفصل الرابع: اندماج الشركات..... ٢٧٣

أسباب الاندماج:

المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء: تحديد تكلفة شركاء الشركة المندمجة -
تقويم الأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً - الشهرة - الشهرة السالبة -
المحاسبة عن الاندماج طبقاً لأسلوب الشراء - مع وجود شهرة - المحاسبة عن
الاندماج طبقاً لأسلوب الشراء مع وجود شهرة سالبة .

المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق: أسباب شيوع استخدام أسلوب
اندماج الحقوق - الانحرافات في تطبيق أسلوب اندماج الحقوق - الانحرافات
في تطبيق أسلوب الشراء - تعديل المعايير المحاسبية بمعرفة المجمع
الأمريكي للمحاسبين القانونيين - الشروط اللازمة لتطبيق أسلوب اندماج
الحقوق .

قوائم الدخل: قائمة الدخل في ظل أسلوب الشراء - قائمة الدخل في ظل
أسلوب اندماج الحقوق .

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل .

التكاليف المشروطة التي تحدث بعض الاندماج .

تقويم المعايير المحاسبية المتعلقة باندماج الشركات - انتقاد المحاسبة وفقاً
لأسلوب الشراء - انتقاد المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل الخامس - القوائم المالية الموحدة في تاريخ

الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء ٣٦٥

طبيعة القوائم المالية الموحدة: هل يجب أن تتضمن القوائم المالية الموحدة
كل الشركات التابعة؟ المفهوم التقليدي للسيطرة - انتقاد المفهوم التقليدي
للسيطرة - كيفية معالجة القوائم المالية للشركات التابعة التي لا تخضع
للسيطرة في القوائم المالية الموحدة .

المحاسبة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب
الشراء: إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية الموحدة - عمليات الاستبعاد
والتسوية في ورقة العمل - الميزانية العمومية الموحدة .

المحاسبة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء:
إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية الموحدة - عمليات الاستبعاد والتسوية في

ورقة العمل - طبيعة حقوق الأقلية - الميزانية العمومية الموحدة - أساليب بديلة لتقويم حقوق الأقلية والشهرة - الشهرة السالبة في الميزانية العمومية الموحدة

الفصل السادس - القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية

٤٣٩ للإندماج وفقاً لأسلوب الشراء

المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء: أساس التكلفة - المقاضلة بين أساس الملكية وأساس التكلفة - تطبيق أساس الملكية في السنة الأولى التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء - تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء .

المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء: تطبيق أساس الملكية في السنة الأولى والثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء - استفاد الشهرة المرتبطة بشركة تابعة مملوكة جزئياً - تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء .

ملحق حق تطبيق أساس التكلفة في شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء: تطبيق أساس التكلفة في السنة الأولى التالية لاندماج لشركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء - تطبيق أساس التكلفة في السنة الثانية التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل .

الفصل السابع - إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأسلوب

٥٤٢ اندماج الحقوق

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق .

إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترات التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق .

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق .

إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترات التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة

جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق .

المحاسبة عن العمليات المقابلة التي لا تنطوي على ربح أو خسارة.

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل الثامن - القوائم المالية الموحدة: أرباح وخسائر

العمليات (المقابلة) بين شركات المجموعة ٦٣٤

أهمية استبعاد أو تضمين أرباح وخسائر العمليات المقابلة

مبيعات البضاعة المقابلة: تسعير مبيعات البضاعة المقابلة بالتكلفة - الأرباح

المقابلة غير المحققة في مخزون آخر الفترة - الربح المقابل في مخزون أول

وآخر الفترة. الربح المقابل في المخزون والتكيف للمحاسب لحقوق

الأقلية - هل يجب استبعاد صافي الربح أو إجمالي الربح؟

المبيعات المقابلة في الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة المكاسب

المقابلة في بيع الأراضي - المكاسب المقابلة من بيع أصل رأسمالي قابل

للاستهلاك - المكاسب المقابلة في تاريخ بيع أصل رأسمالي قابل

للاستهلاك - معالجة المكاسب المقابلة في الفترات التالية لتاريخ بيع أصل

رأسمالي قابل للاستهلاك - المكاسب المقابلة المتضمنة في الاستهلاك

وحقوق الأقلية

الإيجار المقابل في ظل الإيجار البيعي والإيجار الرأسمالي

المكاسب المقابلة من بيع أصول غير ملموسة

الحصول على سندات إحدى شركات المجموعة - مثال توضيح عن الحصول

على سندات مصدرية بمعرفة إحدى شركات المجموعة - حقوق الأقلية في

المكاسب الناتجة من الحصول على السندات - المحاسبة عن المكاسب في

السنوات التالية - إعادة إصدار السندات المقابلة - مثال توضيح عن أثر الأرباح

(المكاسب) المقابلة على حقوق الأقلية

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل التاسع - القوائم المالية الموحدة ٧٣٢

التدفقات النقدية والإنعماج

القائمة الموحدة للتدفقات النقدية .

الاندماج التدريجي

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

٧٦٠ الفصل العاشر - القوائم المالية الموحدة : مشكلات خاصة

التغيرات التي قد تطرأ على حقوق ملكية القابضة في التابعة - شراء الشركة القابضة أسهم مساهمي الأقلية - بيع الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في الشركة التابعة - إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إلى الجمهور - إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إضافية إلى الشركة القابضة

القوائم المالية الموحدة عندما يتضمن رأس مال الشركة التابعة أسهم ممتازة - حقوق الأقلية في شركة تابعة لديها أسهم ممتازة - المحاسبة عن الأسهم الممتازة في الفترات التالية لتاريخ الاندماج

توزيعات أرباح الشركة التابعة في شكل أسهم رأس مال

عمليات أسهم الخزينة بالشركة التابعة

الملكية غير المباشرة وأسهم رأس مال القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة :

الملكية غير المباشرة - مثال توضيحي عن الملكية غير المباشرة - ورقة العمل لإعداد ميزانية موحدة في تاريخ الاندماج - قيود الاستبعاد والتسوية في تاريخ الاندماج - قيود الاستبعاد والتسوية في الفترة التالية للاندماج أسهم رأس مال الشركة القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة .

الجزء الثاني

القسم الثالث - المحاسبة في التنظيمات التي لا تنتمي

٨٧١ إلى قطاع الأعمال

٨٧٥ الفصل الحادي عشر - الوحدات الحكومية : المال العام

أهداف التقارير المالية في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال طيبة

الوحدات الحكومية

المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية

الأموال هي الوحدات المحاسبية في الوحدات الحكومية : الأموال الحكومية -

أموال الملكية - أموال الوكالة والأمانة
مجموعتي الحسابات: مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة - مجموعة
حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل
المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق للمعدل
تسجيل بيانات الموازنة: أنواع الموازنات السنوية - قيد اليومية لموازنة المال
العامة
الارتباطات ورقابة الموازنة
المحاسبة عن المال العام لإحدى الوحدات الحكومية
الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل الثاني عشر - الوحدات الحكومية: الأموال الأخرى

٩٣٠ ومجموعات الحسابات
الأموال الحكومية: المحاسبة عن أموال الإيراد المخصص - المحاسبة عن
أموال المشروعات الرأسمالية - المحاسبة عن أموال خدمة الدين
مجموعتا حسابات الأصول الثابتة العامة والإلتزامات العامة طويلة الأجل:
المحاسبة في مجموعات حسابات الأصول الثابتة العامة - المحاسبة في
مجموعات حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل - موضوعات أخرى تتعلق
بمجموعة الإلتزامات العامة طويلة الأجل
سندات رسوم التحسينات الخاصة: القيود في مال الإيراد المخصص - القيود
في مال المشروعات الرأسمالية - القيد في مجموعة حسابات الإلتزامات
العامة
الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل الثالث عشر - الوحدات الحكومية الأخرى - أموال

٩٧٣ الملكية - وأموال الوكالة والأمانة والتقرير المالي السنوي

أموال الملكية: المحاسبة عن أموال المرافق العامة - المحاسبة عن أموال
الخدمة الداخلية
أموال الوكالة والأمانة - المحاسبة عن أموال الوكالة - المحاسبة عن أموال
الأمانة القابلة للإنفاق - المحاسبة عن أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق -

المحاسبة عن أموال المعاشات - التقرير المالي السنوي الشامل للوحدة الحكومية

الفصل الرابع عشر - الكليات والجامعات والمستشفيات

١٠١٢ ونظميات الرفاهة التي لا تستهدف تحقيق الربح ...

خصائص التنظيمات التي لا تستهدف الربح

المحاسبة في التنظيمات التي لا تستهدف الربح

المال غير المقيّد - الإيراد والدعم - الإيراد مقابل خدمات المهمات

والخدمات الممنوحة - التمهّدات - إيراد الاستثمارات - مصروفات المال غير

المقيّد - الأصول والإلتزامات

المال المقيّد: الأموال المخصصة لتمويل عمليات تحقق غرض معين -

الأموال المخصصة للإضافات الرأسمالية - أموال الأوقاف

مال الوكالة

أموال الدخل المحدد وأموال الدخل المحقق

مال الإقراض

مال العقارات والمعدات

مال العقارات والمعدات

مال إحلال وتوسعات الأصول الرأسمالية

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

القسم الرابع: موضوعات أخرى في المحاسبة المالية المتقدمة ١٠٦٣

١٠٦٧ الفصل الخامس عشر - المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية

توحيد معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة عن العمليات التي تنطوي على عملات أجنبية - مكاسب وخسائر

العمليات - مدخل العملية الواحدة ومدخل العمليتان

عقود الصرف المؤجلة - عقد الصرف المؤجل الذي لا يستهدف تجنب

مخاطر محددة - عقد الصرف المخصص للوفاء بالتزام قابل للتحديد ذاتياً -

عقد الصرف المؤجل لفرض المضاربة

القوائم المالية المجمعة أو الموحدة عن الفروع أو الشركات التابعة الأجنبية:

العملة الرسمية - أساليب بديلة لتحويل عملة القوائم المالية الخاصة بالوحدات الأجنبية - أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية - أسلوب العناصر التقديرية وغير التقديرية - أسلوب سعر الصرف الجاري - معايير التحويل التي أرساها مجلس معايير المحاسبة المالية - إعادة قياس العمليات المسجلة في دفاتر الوحدة الأجنبية - تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية مظاهر أخرى لتحويل العملة الأجنبية - مكاسب وخسائر عمليات الصرف المستبعدة من صافي الدخل - العملة الرسمية في اقتصاديات نسبة تضخمها مرتفعة

الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل السادس عشر - التقارير المحاسبية القطاعية والدورية ١١٤٧

إعداد التقارير على المستوى القطاعي: الخلفية التاريخية للتقارير القطاعية - العمليات في الصناعات المتباينة - تحديد القطاعات الاقتصادية - تحديد الإيراد المتولد من القطاعات - تحديد الأرباح والخسائر المتولدة من القطاعات - تحديد الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل قطاع - تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية - قيود الإفصاح عن المعلومات على المستوى القطاعي

البيانات المطلوب الإفصاح عنها في التقارير القطاعية: المبيعات المصدرة للخارج والعمليات في المناطق الأجنبية - العملاء الرئيسيين - كيفية الإفصاح عند التخلص من أحد القطاعات - الدخل من عمليات القطاعات المستمرة - الدخل (الخسارة) من عمليات القطاع المستبعد

التقارير المالية الدورية - المشاكل المرتبطة بالتقارير المالية الدورية - الرأي المحاسبي رقم (٢٨) - التكاليف المرتبطة بالإيراد - التكاليف والمصروفات الأخرى - احتياطات ضرائب الدخل

التغيرات المحاسبية عند إعداد تقارير دورية خلال السنة المالية المحاسبة وإعداد التقارير اللازمة للهيئة الحكومية المشرفة على تداول الأوراق المالية - طبيعة التقارير التي تقدم للهيئة - تسجيل الأوراق المالية - التقارير الدورية - تنظيم ووظائف الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية - المحاسب العام - إدارة مراجعة تقارير الشركات - إدارة ورقابة

الشركات. العلاقة بين الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية
ومجلس معايير المحاسبة المالية
الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

الفصل السابع عشر - البيع بالتقسيط وبضاعة الأمانة ١٢٢٢
البيع بالتقسيط: خصائص البيع بالتقسيط - الاعتراف بالربح الإجمالي على
المبيعات بالتقسيط - أساس الاستحقاق المحاسبي - أسلوب استرداد التكلفة -
المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط - بيع أرض بالتقسيط - بيع بضاعة بالتقسيط -
توقف العملاء عن السداد واسترداد السلع المباعة
موضوعات محاسبية أخرى متعلقة بالمبيعات بالتقسيط: استبدال سلعة
بأخرى - الفوائد التي تحمل على عملاء البيع بالتقسيط - استخدام أسلوب
التقسيط لأغراض تحديد ضريبة الدخل فقط - المحاسبة عن بيع الأراضي
بمعرفة شركة عقارية - الإفصاح في القوائم المالية عن بيانات المبيعات
بالتقسيط

بضاعة الأمانة: التمييز بين البيع والأمانة - حقوق وواجبات الوكيل - تقرير
المبيعات - المحاسبة في دفاتر الوكيل - المحاسبة في دفاتر الأصل - تحديد
الربح الإجمالي من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة - مثال توضيحي عن
المحاسبة في سجلات الأصل - المحاسبة عن بضاعة الأمانة التي لم تباع
بالكامل - بضاعة الأمانة المرتدة بمعرفة الوكيل - المبالغ التي تدفع مقدماً
بمعرفة الوكلاء - طبيعة حساب بضاعة الأمانة المرسلة
الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل

القسم الأول

المحاسبة في شركات الأشخاص والفروع

- الفصل الأول : تنظيم وإدارة شركات التضامن
- الفصل الثاني : تصفية شركات التضامن وشركات المحاصصة
- الفصل الثالث : المحاسبة في الفروع - القوائم المالية المجمعة

القسم الأول

المحاسبة في شركات الأشخاص والفروع

Accounting Partnerships and Branches

ينطوي هذا القسم على ثلاثة أنواع من تنظيمات الأعمال: حيث يشمل النوع الأول على شركات الأشخاص، والتي يطلق عليها شركات التضامن. وينطوي هذا النوع من الشركات على خصائص تميزها عن شركات الأموال. ومن أهم هذه الخصائص إسهام الشركاء في إنجاز أعمال الشركة، وتغير شروط توزيع صافي الدخل والخسارة بين الشركاء لسبب أو آخر، ومسؤولية الشركاء غير المحدودة في الوفاء بالتزامات الشركة. ومثل هذه الخصائص وغيرها تستلزم الاعتماد على مبادئ خاصة للمحاسبة وإعداد التقارير المالية. ويشمل النوع الثاني على الصفقات المشتركة، وهي نوع من المشاركة يطلق عليه شركات المحاصة، ولأن هذه الشركات لها خصائص مميزة فهي تستلزم إجراءات محاسبية خاصة. أما النوع الثالث من تنظيمات الأعمال، فهو يشمل على الشركات التي يتبعها فروع أو قطاعات مستقلة، ومع أن هذه الفروع والقطاعات لا تعتبر وحدات قانونية مستقلة، إلا أنها من الناحية المحاسبية تعتبر وحدات محاسبية مستقلة، ولذلك تستخدم ورقة العمل (تسوية) لإعداد قوائم مالية مجمعة على مستوى الشركة. وبناء على ذلك نخصص فصلاً مستقلاً لكل نوع من هذه التنظيمات على النحو التالي:

الفصل الأول: المحاسبة في شركات التضامن.

الفصل الثاني: تصفية شركات التضامن والمحاسبة في شركات المحاصة.

الفصل الثالث: المحاسبة في الفروع - القوائم المالية المجمعة.

الفصل الأول

تنظيم وإدارة شركات التضامن

Partnership Organization and operation

عادة ما تعرف شركات التضامن Partnership بأنها ارتباط بين شخصين أو أكثر، يشتركون كمالك، في إنجاز أعمال أو أداء خدمات بغرض تحقيق الأرباح. وعموماً لا يتطلب إنشاء شركة التضامن إتخاذ إجراءات قانونية أو الحصول على موافقة الأجهزة الحكومية، فقد يتم تكوين الشركة بدون عقد مكتوب، أو قد يقتصر الأمر على واقع الوجود المادي للأعمال والاتفاق الشفهي بين الشركاء. ومع ذلك، تعتبر صياغة الاتفاق بين الشركاء في وثيقة مكتوبة وبطريقة واضحة من الأمور الهامة والمرغوبة بدرجة كبيرة، دعماً للثقة وتجنباً لحدوث أي غموض أو سوء فهم بين الأطراف المعنية (هناك متطلبات خاصة تتعلق بتشكيل شركة الأشخاص المحدودة سنعرضها في نهاية هذا الفصل).

ومن مجالات الأعمال التي تنتشر فيها شركات التضامن، مجالات الطب، والمحاماة، والمحاسبة، والأعمال المهنية الأخرى، بالإضافة إلى المجالات الزراعية والصناعية والتجارية.

تنظيم شركات التضامن Organization of A General Partnership

Characteristics of a General Partnership خصائص شركات التضامن

يمكن إيجاز أهم خصائص شركات التضامن فيما يلي:

أ - سهولة تشكيل الشركة Ease of Formation. يمكن أن تتكون شركة

التضامن باتفاق شفهي أو مكتوب بين شخصين أو أكثر وذلك على العكس من شركات الأموال. وبالرغم من هذه الميزة وما يرتبط بها من انخفاض في مصاريف تكوين الشركة، إلا أن ذلك قد يقابله في بعض الحالات صعوبات تلازم مثل هذا النوع من التنظيمات غير الرسمية.

ب - العمر المحدود **Limited Life**؛ قد تنتهي شركة التضامن لوفاة أحد الشركاء أو انسحابه، أو إفلاسه، أو عجزه. فضلاً عن ذلك، يؤدي انضمام شريك جديد إلى انتهاء الشركة الموجودة من الناحية القانونية ثم تكون شركة جديدة.

جـ الوكالة الشاملة **Mutual Agency**؛ يكون لكل شريك الحق في العمل من أجل الشركة، ويمكنه إبرام عقود مع الغير نيابة عنها. ومع ذلك، إذا كان سلوك الشريك يخرج عن نطاق العمليات المألوفة للشركة، كما لو قام باقتراض أموال، فإن مثل هذا السلوك لا يكون ملزماً للشركة إلا إذا كان هذا الشريك مفوض للدخول في مثل هذه العمليات.

د - الإلتزام غير المحدود **Unlimited Liability**؛ يطلق على شركة الأشخاص شركة تضامن عامة أو غير محدودة المسؤولية **General Partnership** إذا كان كل الشركاء مسؤولين بصفة شخصية عن التزامات الشركة، ويكون لهم الحق في العمل من أجل الشركة. ويعني ذلك، أن كل شريك في شركة التضامن يكون مسؤولاً مسؤولية شخصية عن التزامات الشركة. فإذا صادف الدائنون صعوبات عند تحصيل مستحقاتهم من الشركة فيمكنهم الرجوع على الشركاء بصفاتهم الشخصية، وخاصة المومنين منهم. أما إذا كانت شركة الأشخاص محدودة المسؤولية (**Limited Partnership**)، فعندئذ يكون هناك شريك أو أكثر غير مسؤولين عن التزامات الشركة، ومثل هؤلاء الشركاء تكون أنشطتهم مقيدة إلى حد ما، ولا تكون لهم الحرية في اتخاذ قرارات تتعلق بعمليات الشركة. وإذا كان النظام القانوني يسمح بتكوين شركات الأشخاص المحدودة، فهو عندئذ يستلزم الإعلان عن الشركة وإشهارها قانوناً باعتبارها شركة أشخاص محدودة، ويستلزم الأمر أيضاً وجود شريك واحد على الأقل كشريك عام.

Co-Ownership of Partnership Assets and Earnings : هذا الملكية المشتركة لأصول وأرباح شركة التضامن ؛ عندما يستثمر الأفراد أصولهم في شركة تضامن فهم عندئذ يفقدون حقوقهم الخاصة على هذه الأصول ولكن يصبح لهم في الوقت نفسه حق ملكية في كل أصول الشركة. ويكون لكل شريك أيضاً حق في أرباح الشركة. وفي حقيقة الأمر تعتبر المشاركة في الأرباح والخسائر من الخصائص المميزة لشركات التضامن.

المفاضلة بين شركات التضامن وشركات الأموال

Deciding between a Partnership and Corporation

تعتبر ضريبة الدخل التي تفرض على الملاك والشركات من أهم العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند الاختيار والمفاضلة بين الأشكال القانونية لتنظيمات الأعمال. فشركة التضامن لا تدفع ضريبة دخل ولكنها تُطالب بإبلاغ الأجهزة المختصة سنوياً بمعلومات عن إيراداتها ومصروفاتها، ومقدار صافي دخلها، وتوزيعات صافي الدخل على الشركاء. ويقوم كل شريك بإثبات حصته في صافي الدخل العادي من الشركة في إقرار ضريبة دخله الشخصي، بالإضافة إلى العناصر الماثلة كالتوزيعات والمكاسب والخسائر الرأسمالية، يصرف النظر عما إذا كان المبلغ النقدي الذي تسلمه الشريك من الشركة أكبر أو أقل من حصته.

أما شركة الأموال فهي وحدة قانونية مستقلة تخضع لضريبة دخل الشركات. وعندما يوزع صافي الدخل على المساهمين، تخضع حصة كل مساهم في التوزيعات لضريبة الدخل مرة أخرى. وتتميز بعض التشريعات لشركات المساهمة التي تتكون من خمسة وعشرون مساهم أو أقل أن تخضع لضريبة شركات التضامن، ويشترط في هذه الحالة أن يؤول صافي دخل هذه الشركة إلى مساهميها، وأن يقع على عاتقهم خسائرها بالكامل. وفي ظل هذا الاختيار تبلغ المعلومات إلى الجهاز الضريبي بالطريقة نفسها المستخدمة في شركات الأشخاص، ويقوم كل مساهم سنوياً بإثبات حصته من الدخل أو الخسارة في إقراره الضريبي. ويعني ذلك، أن بعض الشركات يمكن أن تعمل كشركات أموال حتى تحصل على ميزة المسؤولية المحدودة، ولكنها في الوقت نفسه، تعامل ضريبياً كشركات تضامن. ومن المعروف أن معدلات ضريبة

الدخل والنظم المالية تتغير من وقت إلى آخر، وغالباً ما تظهر تفسيرات جديدة للقواعد المالية، وقد يترتب على ذلك تغير المركز الضريبي للملاك من سنة إلى أخرى. ولكل هذه الأسباب، يجب على الإدارة مراجعة الآثار الضريبية لشركات التضامن وشركات الأموال حتى يمكن اختيار الشكل القانوني الملائم من الناحية الضريبية.

هذا ولا يعتبر العبء الضريبي هو العامل الوحيد المؤثر في عملية الاختيار والمفاضلة بين شركة التضامن وشركة الأموال. فربما يكون العامل الأكثر أهمية الذي يرجح شركة الأموال على شركة التضامن، هو أن شركة الأموال تهىء الفرصة لجمع قدر كبير من رأس المال، لأن الملكية يمكن تقسيمها في شكل أسهم رأس مال تكون قابلة للتداول والتحويل في أي وقت، فضلاً عن ذلك، يتميز هذا النوع من الشركات بالفصل بين الإدارة والملكية.

هل شركة التضامن وحدة مستقلة؟

Is the Partnership a Separate entity?

تركز المراجع المحاسبية بصفة عامة، على المظاهر القانونية لشركات التضامن أكثر من التركيز على القضايا الإدارية والمالية. ومن الشائع في مجال الممارسة العملية عند التمييز بين شركة التضامن وشركة الأموال القول بأن شركة التضامن هي «اتحاد من الأشخاص» (Association of persons) بينما شركة الأموال هي «وحدة مستقلة» (Separate Entity). ول سوء الحظ فإن هذا التمييز يركز على الشكل القانوني أكثر من الجوهر الاقتصادي لتنظيم الأعمال. ومن ناحية السياسة الإدارية وأهداف الأعمال، تعتبر الكثير من شركات التضامن في حقيقة الأمر بمثابة وحدات أعمال ووحدات محاسبية مثلها في ذلك مثل شركات الأموال. ومثل هذا النوع من الشركات يعمل وفق خطط طويلة الأجل، ونادراً ما تتأثر هذه الخطط بانضمام أو انسحاب أحد الشركاء. وف مثل هذا النوع من الشركات يجب أن تفصح السياسات المحاسبية بأن الشركة وحة مستقلة بصرف النظر عن ملاكها.

ويمكننا القول، بأن النظر إلى شركة التضامن كوحدة أعمال وكوحدة

محاسبية، غالباً ما يساعد على إعداد قوائم مالية ذات معنى ودلالة سواء عن المركز المالي أو نتائج العمليات. ومن السياسات المحاسبية الواجب التركيز عليها مبدأ الاستمرار في تقويم الأصول بالرغم من التغيرات التي قد تطرأ على نسب المشاركة أو تغير الشركاء أنفسهم. ومن الإجراءات الأخرى التي قد تتبع في هذا الصدد الاعتراف في حسابات المصروفات بقيمة الخدمات التي يقدمها بعض الشركاء الذين يشغلون مناصب إدارية في الشركة. وتشير الدراسات النظرية بصفة عامة، إلى أفضلية النظر إلى أي تنظيم أعمال كوحدة محاسبية بصرف النظر عن ملاكه أو شكله القانوني، وطبقاً لهذا الاتجاه ينظر إلى الشريك المدير كموظف ومالك في نفس الوقت. وعندئذٍ تعتبر قيمة الخدمات الشخصية المقدمة من الشريك بمثابة مصروف إدارة.

هذا، ويعارض بعض المحاسبين تضمين رواتب الشركاء ضمن المصروفات، ويسرون وجهة نظرهم بأن الشركاء يمكنهم تحديد رواتبهم عند مستويات غير واقعية. فضلاً عن ذلك، فهم يركزون على أن شركة الأشخاص في جوهرها هي اتحاد بين أفراد بصفتهم كمالك وليسو كموظفين.

والجدير بالذكر، أن شركة التضامن لها خصائص الوحدة المستقلة، فهي قد تمتلك أصول باسمها، وقد تدخل في تعاقدات مع الغير، ويمكن أيضاً أن تكون طرفاً في أي نزاع قضائي سواء مدعية أو مدعي عليها. وفي مجال الممارسة العملية، ينظر الكثير من المحاسبين إلى شركات التضامن كوحدات مستقلة حيث يطبق مبدأ الاستمرار سواء بصدد تطبيق السياسات المحاسبية أو تقويم الأصول، ولا يتم الخروج على هذا المبدأ نتيجة تغير أشخاص الشركاء.

The Partnership Contract

عقد شركة التضامن

بالرغم من أن شركة التضامن قد تنشأ باتفاق شفهي أو بالسلوك الضمني الذي يقوم به الشركاء، إلا أن الواقع العملي، والممارسة الجيدة تستلزم صياغة عقد الشركة كتابة وبطريقة واضحة. ومن أهم النقاط التي يجب أن يغطيها عقد الشركة ما يلي:

١ - تاريخ تأسيس الشركة، وفترة العقد، وأسماء الشركاء، واسم الشركة وأنشطتها.

٢ - الأصول المستمدة بواسطة كل شريك، وإجراءات تقويم الاستثمارات غير النقدية، والجزاءات التي توقع في حالة عدم وفاء أحد الشركاء بالاستثمارات المتفق أن يساهم بها في رأس المال.

٣ - السلطة التي يتمتع بها كل شريك وكذلك حقوق وواجبات كل منهم.

٤ - الفترة المحاسبية الواجب استخدامها، وطبيعة كل من السجلات المحاسبية والتقارير المالية وكيفية مراجعتها بواسطة المراجعين القانونيين.

٥ - خطة وتوقيت توزيع صافي الدخل أو الخسائر على الشركاء.

٦ - تحديد الرواتب والمسحوبات المسموح بها للشركاء، والجزاءات التي تفرض في حالة تجاوز المسحوبات عن القدر المتفق عليه.

٧ - التأمين على حياة كل شريك لصالح الشركة أو الشركاء الباقين.

٨ - شروط التحكيم في حالة وجود نزاع أو عند تصفية الشركة في نهاية فترة العقد، أو عند انفصال أحد الشركاء سواء بالانسحاب أو الوفاة. وحتى يمكن تجنب أي نزاعات يكون من الأهمية الاتفاق على إجراءات تقويم الشركة وأسلوب التسوية في حالة وفاة أي شريك.

والجدير بالذكر أن صياغة عقد الشركة بمساعدة المحامين والمحاسبين يحقق الكثير من المزايا، أهمها التوصل إلى اتفاق محدد حول الكثير من القضايا التي قد تؤدي إلى الجدل أو سوء الفهم، مما قد يهيء الفرصة لحدوث منازعات في المستقبل إذا لم تحسم مثل هذه القضايا بوضوح في بداية الأمر. ويمكن القول، أنه نادراً ما يمكن صياغة عقد لشركة تضامن بحيث يتضمن كافة القضايا التي قد تنشأ في المستقبل. وعموماً فإن تعديل عقد شركة التضامن يستلزم موافقة كل الشركاء.

وإذا حدثت منازعات بين الشركاء، وكان من الصعوبة حلها بالرجوع إلى عقد الشركة، فقد نحل عرقياً عن طريق التحكيم أو قضائياً عن طريق المحاكم. ودائماً يكون للشريك الذي لم يوافق على نتيجة حل النزاع الحق في الانسحاب من الشركة.

حسابات حقوق ملكية الشركاء

Owners, Equity Accounts for Partners

تختلف المحاسبة في شركة التضامن عن المحاسبة في المنشأة الفردية أو شركة الأموال فيما يتعلق بتوزيع صافي الدخل والخسائر وإسلاك حسابات حقوق الملكية. وبالرغم من إمكانية إسلاك حساب ملكية لكل شريك في شركة التضامن، فقد جرت العادة في الممارسة العملية على إسلاك ثلاثة أنواع من الحسابات هي: (١) حسابات رأس المال، (٢) الحسابات الشخصية أو حسابات المسحوبات، (٣) حسابات القروض من أو إلى الشركاء.

هذا ويسجل الاستثمار الأصلي لكل شريك في الجانب المدين من حسابات الأصول المستمرة، وإذا كانت هناك ديون مرتبطة بهذه الأصول فتسجل في الجانب الدائن من حسابات الإلتزامات. أما الفرق بين الأصول والإلتزامات فهو يمثل القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول المستمرة ويثبت في الجانب الدائن من حسابات رأس مال الشريك. وبعد إثبات الاستثمار الأصلي تزداد حقوق الشريك بالاستثمارات الإضافية ويحصله في صافي الدخل، وتنخفض حقوق الشريك بالمسحوبات من الأصول ويحصله في صافي الخسائر.

وهناك مصادر أخرى محتملة تؤدي إلى زيادة أو نقص حقوق الشركاء وهي تنتج من التغيرات في الملكية، وهو الأمر الذي سنوضحه في جزء تال من هذا الفصل.

وقد أشرنا آنفاً بأن الاستثمار الأصلي في الأصول بمعرفة الشركاء يسجل في الجانب الدائن من حسابات رأس المال، أما المسحوبات بمعرفة الشركاء سوء أكانت من صافي الدخل المتوقع أم في شكل رواتب فهي تسجل في الجانب المدين من حسابات المسحوبات. أما إذا كانت المسحوبات من الكبر بحيث يمكن اعتبارها تخفيض دائم لحقوق ملكية الشريك، فعندئذٍ تسجل مباشرة في الجانب المدين من حساب رأس مال الشريك.

وفي نهاية الفترة المحاسبية يحول صافي الدخل أو صافي الخسارة من حساب ملخص الدخل إلى حسابات رأس مال الشركاء طبقاً لنصوص عقد الشركة. وفي

نهاية الفترة المحاسبية أيضاً تقفل الأرصدة المدينة لحسابات المسحوبات في حسابات رأس مال الشركاء. والجدير بالذكر أن القيود المحاسبية السابقة قد تختلف من شركة إلى أخرى، ويرجع ذلك إلى أن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بحسابات حقوق ملكية الشركاء في شركات التضامن لا تخضع في معظم الأحوال للقواعد القانونية بعكس الحال في حسابات حقوق ملكية المساهمين في شركات الأموال التي تخضع باستمرار لمثل هذه القواعد.

اقتراض الشركة من الشركاء أو إقراضهم **Loanes to and from Partners**

أحياناً يسحب أحد الشركاء مبلغاً كبيراً من الشركة، ولكنه ينوي رده إليها مرة أخرى. ومثل هذه العملية قد تسجل في الجانب المدين من حساب القروض تحت التحصيل المستحقة من الشريك بدلاً من حساب مسحوبات الشريك. ومن ناحية أخرى قد يدفع أحد الشركاء مبلغاً كبيراً إلى الشركة، ويمكن النظر إلى مثل هذه العملية على أنها منح قرض للشركة، بدلاً من النظر إليها كإضافة إلى رأس مال الشريك. وإذا كان الأمر كذلك تسجل مثل هذه العملية في الجانب الدائن من حساب القروض المستحقة للشركاء على الشركة، وعادة ما تصدر الشركة ورقة دفع بالمبلغ. ومن البديهي أن يظهر أثر مثل هذه العمليات في الميزانية العمومية للشركة، فالمبالغ المستحقة على الشركاء تظهر في جانب الأصول أما المبالغ المستحقة للشركاء فتظهر في جانب الإلتزامات. أما تبويب مثل هذه العناصر كعناصر قصيرة أو طويلة الأجل فيتوقف على تاريخ الاستحقاق. ومع ذلك، فإن مثل هذه العمليات التي قد تتم مع الشركاء قد تبويب في قطاع مستقل بصرف النظر عن تواريخ استحقاقها.

وإذا منحت الشركة قرضاً إلى أحد الشركاء، ثم اتضح عدم قدرته على رد المبلغ، فعندئذٍ يجب إظهار مثل هذا القرض في الميزانية العمومية مطروحاً من حساب رأس مال الشريك حتى توضح الميزانية العمومية عن المركز المالي للشركة بطريقة سليمة. وإذا لم يتم عمل مثل هذا الإجراء، فسوف تتضخم أصول الشركة وحقوق ملكية الشركاء بطريقة قد تضلل مستخدمي القوائم المالية. وعموماً إذا كانت هناك مبالغ مستحقة طرف الشركاء يجب الإفصاح عنها في قائمة مستقلة.

تقويم استثمارات الشركاء Valuation of investments by Partners

غالباً ما تتضمن استثمارات أحد الشركاء أصول غير نقدية. وفي مثل هذه الحالة يلتزم الشركاء بالقيمة العادلة الجارية للأصول في وقت استثمارها بالشركة، ويتم تسجيلها بهذه القيمة بالدفاتر. وإذا تم التخلص من هذه الأصول خلال عمليات الشركة أو في تاريخ التصفية، فعندئذ توزع أي مكاسب أو خسائر تنتج عن هذه الأصول على الشركاء طبقاً لخطة توزيع صافي الدخل أو الخسارة كما جاءت بعقد الشركة. ويمكننا القول، بأن تسجيل الأصول عند استثمارها في الشركة وفقاً لقيمتها العادلة الجارية يحقق العدالة بين الشركاء، لأن أي مكاسب قد تحققها الشركة أو أي خسائر قد تتحملها عند التخلص من الأصول غير النقدية سوف تقتصر على الفرق بين سعر هذه الأصول وقيمتها العادلة الجارية عند استثمارها بواسطة الشركاء بعد تعديلها بأي استهلاك أو استفاد حتى تاريخ البيع.

Income-Sharing Plans

خطط توزيع الدخل

التمييز بين حقوق الشركاء في الأصول وحصّة كل منهم في الدخل Partners' equity in assets versus share in earnings. يجب التمييز بين حق الشريك في صافي أصول الشركة وحصته في صافي الدخل. فعلى سبيل المثال لا يكفي القول بأن طارق عبد الكريم شريك بحق الثلث في شركة تضامن. فقد يكون لطارق حق الثلث في صافي أصول الشركة ولكن قد يكون له حصّة أكبر أو أقل من ذلك في صافي دخل الشركة. وقد تفسر العبارة السابقة بطريقة أخرى، حيث قد تعني أيضاً بأن طارق له حق الثلث في الدخل، مع أن حساب رأسماله قد يكون أكبر أو أقل من ثلث إجمالي رأس مال الشركاء. ولعرض الأمر بطريقة دقيقة يجب الإفصاح عن حصّة الشريك في الدخل أو الخسارة ونسبة مساهمته في صافي الأصول، فقد يتفق الشركاء على خطة توزيع الدخل (نسبة توزيع الأرباح والخسائر) بصرف النظر عن مساهماتهم في رأس مال الشركة. وتنص معظم القوانين بأنه إذا لم يذكر عقد الشركة خطة محددة لتوزيع صافي الدخل وصافي الخسارة، فعندئذ يفترض أن الشركاء يوافقون ضمناً على توزيع المكاسب والخسائر بالتساوي بينهم. ويمكننا القول، أنه نادراً ما تتجاهل عقود شركات الأشخاص خطة توزيع الدخل بين الشركاء لما لهذا

الموضوع من أهمية كبيرة في هذا النوع من الشركات.

توزيع صافي الدخل والخسارة Division of net Income or Loss

هناك عدة خطط يمكن اتباع أي منها لتوزيع صافي الدخل أو الخسارة بين الشركاء، ويمكن تلخيص هذه الخطط في الأنواع الأربعة التالية:

١ - التوزيع بالتساوي، أو بأي نسبة يتفق عليها الشركاء.

٢ - التوزيع في شكل نسب وفقاً لأرصدة حسابات رأس مال الشركاء في تاريخ معين أو في شكل نسب وفقاً لمتوسط أرصدة حسابات رأس مال الشركاء خلال العام.

٣ - تخصيص رواتب للشركاء ثم توزيع المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة.

٤ - تخصيص رواتب للشركاء، وتخصيص فائدة على أرصدة حسابات رأس المال ثم توزيع المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة.

ويرجع التباين في خطط توزيع الدخل إلى اختلاف قيمة الخدمات الشخصية التي قد يقدمها الشركاء للشركة، فضلاً عن اختلاف حجم رؤوس الأموال المستمرة من شريك إلى آخر.

هذا وغالباً ما يعتبر مقدار ونوع الخدمات الإدارية المقدمة ومقدار رأس المال المستثمر من العوامل الهامة التي تؤدي إلى نجاح أو فشل شركة التضامن. ولذلك، إذا وجدت شروط تتعلق برواتب الشركاء والفائدة على أرصدة حسابات رأس المال فهي تطبق أولاً عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة ثم يوزع بعد ذلك الرصيد المتبقي بأي نسبة يتفق عليها الشركاء. ومن العوامل الأخرى التي قد تؤثر على نجاح الشركة وجود أحد الأشخاص الأثرياء ضمن الشركاء، وهو الأمر الذي يوفر للشركة مركزاً ائتمانياً جيداً. وكذلك الحال، إذا كان بعض الشركاء لهم شهرة في مجال الأعمال فقد يسهمون في نجاح الشركة بالرغم من أنهم قد لا يشتركون في إدارة عملياتها فعلياً. والجدير بالذكر أن مثل هذه العوامل قد تؤخذ في الاعتبار عند

وضع خطة توزيع الدخل وخاصة عند تحديد نسبة توزيع الجزء المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة.

ولتوضيح كيفية تطبيق أساليب توزيع صافي الدخل أو الخسارة، نفترض أن شركة جمال وكريم حققت صافي دخلاً قدره ٣٠.٠٠٠ ريال في السنة الأولى من تكوين الشركة. وينص عقد الشركة على أن لكل شريك الحق في سحب ٥٠٠ ريال نقداً في نهاية كل شهر. وتسجل هذه المبالغ في الجانب المدين من حساب مسحوبات كل شريك ولا تؤخذ في الاعتبار عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة. أما المسحوبات الأخرى، والاستثمارات، وصافي الدخل أو الخسارة فهي تسجل في حساب رأس مال كل شريك. ونفترض أن الاستثمار الأصلي للشريك جمال في غرة محرم ١٤٠٧ هـ كان ٤٠.٠٠٠ ريال، وأنه في غرة ربيع الثاني من نفس السنة قدم للشركة مبلغ ١٠.٠٠٠ ريال كاستثمار إضافي. أما الشريك كريم فقد كان استثماره الأصلي في غرة محرم ١٤٠٧ مبلغ ٨٠.٠٠٠ ريال، وفي غرة رجب من نفس السنة سحب مبلغ ٥.٠٠٠ ريال. ونوضح العمليات السابقة في حسابات رأس المال، والمسحوبات وملخص الدخل على النحو التالي :-

رأس مال الشريك جمال		رأس مال الشريك كريم	
٤٠٠٠٠ غرة محرم ١٤٠٧ هـ		٨٠٠٠٠ غرة محرم ١٤٠٧ هـ	
١٠٠٠٠ ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ		٥٠٠٠ غرة رجب ١٤٠٧ هـ	
مسحوبات الشريك جمال		مسحوبات الشريك كريم	
٦٠٠٠ من محرم حتى ذي الحجة		٦٠٠٠ من محرم حتى ذي الحجة	
ملخص الدخل.			
٣٠٠٠٠ نهاية ذي الحجة ١٤٠٧ هـ			

توزيع الدخل بالتساوي أو بنسبة معينة

Division of Earnings Equally or in Some other Ratio

تنص الكثير من عقود شركات التضامن على توزيع صافي الدخل أو الخسارة بالتساوي. وكما أشرنا آنفاً، إذا لم ينص عقد الشركة على كيفية توزيع الدخل يفترض ضمناً أن يتم التوزيع بين الشركاء بالتساوي. وطبقاً لبيانات مثالنا السابق، يتم تحويل صافي الدخل وقدره ٣٠ ٠٠٠ ريال في نهاية السنة المالية من ملخص الدخل إلى حسابي رأس مال الشريكين وفقاً لقيد اليومية التالي:

ملخص الدخل	٣٠ ٠٠٠
رأس مال الشريك جمال	١٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك كريم	١٥ ٠٠٠

إثبات توزيع صافي دخل السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ على الشريكين بالتساوي.

وبعد ذلك يقفل حسابي مسحوبات الشريكين في حسابي رأس المال في نهاية السنة المالية بالقيد التالي:

رأس مال الشريك جمال	٦ ٠٠٠
رأس مال الشريك كريم	٦ ٠٠٠
مسحوبات الشريك جمال	٦ ٠٠٠
مسحوبات الشريك كريم	٦ ٠٠٠

إقفال حسابي المسحوبات.

وبعد إقفال حسابي المسحوبات، يفصح حسابي رأس المال عن حقوق ملكية كل شريك.

وإذا افترضنا أن شركة جمال وكريم أسفرت في نهاية السنة الأولى المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ عن صافي خسائر قدرها ٢٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ سوف يظهر رصيد حساب ملخص الدخل مدينياً بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال. وعند تحويل هذه الخسارة إلى حسابي رأس مال الشريكين، يجعل حساب رأس مال كل شريك مدينياً

يبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال بينما يحفل حساب ملخص الدخل دائماً بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال.

وإذا افترضنا أن الدخل يوزع على الشريكين بنسبة ٦٠٪ للشريك جمال، و ٤٠٪ للشريك كريم، وأن صافي دخل السنة كان ٣٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذ يوزع هذا المبلغ بواقع ١٨ ٠٠٠ ريال للشريك جمال و ١٢ ٠٠٠ ريال للشريك كريم. وربما ترجع زيادة النسبة المخصصة للشريك جمال إلى خبرته الكبيرة في مجال الأعمال وعلاقاته الشخصية القوية. ولكن تؤدي هذه النسبة المرتفعة من ناحية أخرى إلى تحمل الشريك جمال الجزء الأكبر من صافي الخسارة في حالة عدم تحقيق أرباح. وقد تميز بعض العقود بين نسبة توزيع المكاسب ونسبة توزيع الخسائر، فقد ينص العقد على توزيع صافي الدخل بنسبة معينة، ولكن ٦٠٪، ٤٠٪، أما الخسارة فتوزع بالتساوي أو بأي نسبة أخرى قد يتفق عليها الشركاء. ومن النماذج الأخرى للعقد، أن ينص العقد على توزيع قدر معين من صافي الدخل. ويمكن ٣٠ ٠٠٠ ريال، بنسبة معينة ولكن ٦٠٪ و ٤٠٪، أما إذا زاد صافي الدخل عن ذلك المستوى فتوزع الزيادة بنسبة أخرى.

توزيع الدخل طبقاً لنسبة أرصدة حسابات رأس المال

Division of Earnings in Ratio of Partners' Capital Account Balances

يوزع الدخل في بعض شركات التضامن وفقاً لنسبة رأس المال المستثمر بواسطة كل شريك. وغالباً ما يستخدم هذا الشرط في الشركات التي يكون حجم الاستثمار فيها هو العامل الجوهري في نجاحها. فعلى سبيل المثال، قد يكون النشاط الرئيسي لشركة أشخاص حيازة الأراضي بغرض الاستثمار، ومن البديهي أن تفضل مثل هذه الشركة توزيع صافي الدخل طبقاً لنسبة رأس المال المستثمر. وتجنباً للجدل، يجب أن يحدد عقد الشركة بوضوح ما المقصود برأس المال المستثمر: هل هو الاستثمار الأصلي لكل شريك؟ أو أرصدة حسابات رأس المال في بداية السنة المالية؟ أو أرصدة حسابات رأس المال في نهاية السنة المالية (قبل توزيع صافي الدخل أو الخسارة)؟ أو متوسط أرصدة حسابات رأس المال خلال العام؟

ولاستمراراً لمثالنا السابق نفترض أن عقد الشركة ينص على توزيع صافي الدخل بنسبة الاستثمارات الأصلية لرأس المال. فعندئذ يوزع صافي دخل السنة

المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ وقدره ٣٠ ٠٠٠ ريال على النحو التالي:

$$\text{حصة الشريك جمال} = ٣٠ ٠٠٠ \text{ ريال} \times \frac{٤٠ ٠٠٠ \text{ ريال}}{١٢٠ ٠٠٠ \text{ ريال}} = ١٠ ٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{حصة الشريك كريم} = ٣٠ ٠٠٠ \text{ ريال} \times \frac{٨٠ ٠٠٠ \text{ ريال}}{١٢٠ ٠٠٠ \text{ ريال}} = ٢٠ ٠٠٠ \text{ ريال}$$

ونوجه النظر إلى أن قيد إقفال حساب ملخص الدخل سيتم بالطريقة التي عرضناها فيما سبق.

أما إذا افترضنا أن صافي الدخل سيوزع بنسبة أرصدة حسابات رأس المال في نهاية العام قبل (المسحوبات وتوزيع صافي الدخل)، فعندئذ يوزع صافي دخل السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ وقدره ٣٠ ٠٠٠ ريال على النحو التالي:

$$\text{حصة الشريك جمال} = ٣٠ ٠٠٠ \text{ ريال} \times \frac{٥٠ ٠٠٠ \text{ ريال}}{١٢٥ ٠٠٠ \text{ ريال}} = ١٢ ٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{حصة الشريك كريم} = ٣٠ ٠٠٠ \text{ ريال} \times \frac{٧٥ ٠٠٠ \text{ ريال}}{١٢٥ ٠٠٠ \text{ ريال}} = ١٨ ٠٠٠ \text{ ريال}$$

ويمكن القول أن توزيع صافي الدخل على أساس الاستثمارات الأصلية لرأس المال، أو على أساس أرصدة حسابات رأس المال في بداية العام، أو أرصدة حسابات رأس المال في نهاية العام قد تؤدي إلى عدم العدالة في توزيع صافي الدخل إذا حدثت تغيرات جوهرية في حسابات رأس المال خلال العام. ولذلك يفضل استخدام متوسط الأرصدة كأساس للتوزيع لأنه يعكس رأس المال المتاح للاستخدام فعلاً بمعرفة الشركة خلال العام.

وإذا نص عقد الشركة على توزيع صافي الدخل بنسبة متوسط أرصدة حسابات رأس المال خلال العام، فيجب أن يذكر العقد أيضاً مقدار المسحوبات المصرح بها لكل شريك دون أن تؤثر على حساب رأس المال.

فإذا رجعنا إلى شروط العقد موضوع مثالنا سنجد أن لكل شريك الحق في سحب ٥٠٠ ريال شهرياً. وينص هذا العقد أيضاً على أن أي مسحوبات أو استثمارات إضافية تثبت في حسابات رأس مال الشركاء، ومن ثم فهي تؤثر على حساب نسبة متوسط رأس المال. فضلاً عن ذلك يجب أن ينص عقد الشركة أيضاً على ما إذا كانت أرصدة حسابات رأس المال يجب أن تحسب طبقاً لأقرب شهر أم إلى أقرب يوم.

ونوضح فيما يلي كيفية تحديد متوسطي رصيدي حسابي رأس مال الشريكين جمال وكريم وكيفية توزيع صافي الدخل عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

شركة جمال وكريم
تحديد متوسط أرصدة حسابات رأس المال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

اسم الشريك	التاريخ	الزيادة (النقص) في رأس المال	رصيد حساب رأس المال	الجزء من السنة الذي لم يتغير فيه الرصيد	متوسط أرصدة حسابات رأس المال
الشريك جمال	غرة محرم	٤٠ ٠٠٠ ريال	٥٠ ٠٠٠	$\frac{1}{4}$	١٠ ٠٠٠ ريال
	غرة ربيع الثاني	١٠ ٠٠٠		$\frac{3}{4}$	٣٧ ٥٠٠
الشريك كريم	غرة محرم	٨٠ ٠٠٠ ريال	٧٥ ٠٠٠	$\frac{1}{4}$	٤٠ ٠٠٠
	غرة رجب	(٥ ٠٠٠)		$\frac{3}{4}$	٣٧ ٥٠٠
					٧٧ ٥٠٠
					١٢٥ ٠٠٠

إجمالي متوسطي رأس مال الشريكين.

توزيع صافي الدخل

$$\text{حصة الشريك جمال} = ٣٠ ٠٠٠ \text{ ريال} \times \frac{٤٧ ٥٠٠ \text{ ريال}}{١٢٥ ٠٠٠ \text{ ريال}} = ١١ ٤٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{حصة الشريك كريم} = ٣٠٠٠٠ \text{ ريال} \times \frac{٧٧٥٠٠ \text{ ريال}}{١٢٥٠٠٠ \text{ ريال}} = ١٨٦٠٠ \text{ ريال}$$

جملة صافي الدخل ٣٠٠٠٠ ريال

منح فائدة على أرصدة حسابات رأس المال مع توزيع الرصيد المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة

Interest on partners' capital Account Balances With Remaining Net Income or Loss divided in Specified Ratio

كانت خطة التوزيع في الجزء السابق تقوم على افتراض أن رأس المال المستثمر، يعتبر العامل المتحكم في تحقيق أرباح الشركة، ولذلك تم توزيع صافي الدخل بالكامل على أساس نسبة أرصدة حسابات رأس المال. ومع ذلك، يعتبر رأس المال المستثمر في كثير من الحالات مجرد عامل من العوامل التي تسهم في نجاح الشركة. ولذلك تفضل الكثير من الشركات الاقتصار على توزيع جزء من صافي الدخل طبقاً لنسبة رأس المال، على أن يوزع الجزء الباقي بالتساوي أو بأي نسب أخرى.

وإذا نص عقد الشركة على منح الشركاء فائدة على أرصدة حسابات رأس المال، ولتكن ١٥٪ مثلاً، فهذا يعني ضمناً توزيع جزء من صافي الدخل طبقاً لنسبة أرصدة حسابات رأس المال. وإذا اتفق الشركاء على منح كل شريك فائدة على رأس ماله كخطوة أولية عند توزيع صافي الدخل، فعندئذٍ يجب أن يذكر في العقد معدل الفائدة الواجب استخدامه، ويحدد أيضاً ما إذا كانت الفائدة سوف تحتسب على أرصدة حسابات رأس المال في تاريخ محدد أو على أساس متوسط أرصدة حسابات رأس المال خلال العام.

وإذا افترضنا في مثالنا السابق أن عقد شركة جمال وكريم ينص على منح فائدة لكل شريك بمعدل ١٥٪ تحسب على أساس متوسط أرصدة حسابات رأس المال. وإذا افترضنا أيضاً أن الشركة حققت دخل ٣٠٠٠٠ ريال، وأن متوسط حسابي رأس مال الشريكين كان على النحو المبين في

الجزء السابق، فعندئذ يتم توزيع صافي الدخل في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي:

توزيع صافي الدخل مع منح فائدة
على متوسط أرصدة حسابات رأس المال

الشريك جمال الشريك كريم الجملة

الفائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال:			
٧ ١٢٥	٧ ١٢٥	للشريك جمال = ٧٥٠٠ ريال $\times 10\%$	
١١ ٦٢٥	١١ ٦٢٥	للشريك كريم = ٧٧٥٠٠ ريال $\times 10\%$	
<u>١٨ ٧٥٠</u>		الجملة	
١١ ٢٥٠	٥ ٦٢٥	توزيع الجزء المتبقي بالتساوي (٣٠ ٠٠٠ - ١٨ ٧٥٠)	
٣٠,٠٠٠	١٧ ٢٥٠	١٢ ٧٥٠	

وبناءً على ذلك يثبت قيد إقفال حساب ملخص الدخل بدفتر اليومية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي: -

ملخص الدخل	٣٠ ٠٠٠
رأس مال الشريك جمال.	١٢ ٧٥٠
رأس مال الشريك كريم	١٧ ٢٥٠
إثبات توزيع صافي دخل السنة الأولى المنتهية	
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.	

وإذا أخذنا حالة مستقلة، وافترضنا أن شركة جمال وكريم كانت غير مربحة وأنها تحملت صافي خسارة قدرها ١٠٠٠ ريال عن السنة الأولى من نشاطها المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ. وإذا كان عقد الشركة يسمح بمنح فائدة على حسابات رأس المال، فعندئذ ينبغي تنفيذ هذا الشرط سواء حققت الشركة أرباحاً أو خسائر. والمبرر الوحيد للخروج على هذا الشرط هو أن يتضمن العقد نصاً صريحاً بعدم تنفيذه في حالة تحمل الشركة لخسائر. ونوضح فيما يلي كيفية توزيع صافي الخسائر مع وجود شرط يسمح بمنح

فائدة على حسابات رؤوس الأموال. ونوجه النظر في تحليلنا التالي، إلى أن الرصيد المدين لحساب ملخص الدخل وقدره ١٠٠٠ ريال الناتج من صافي الخسارة سوف يزداد بقيمة الفائدة المحسوبة ليصبح ١٩٧٥٠ ريال، وبعد ذلك يوزع هذا الرصيد بالتساوي بين الشريكين على النحو التالي :-

**توزيع صافي خسارة مع وجود
شروط منح فائدة على رؤوس أموال الشركاء**

الشريك جمال الشريك كريم			الجملة
الفائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال:			
٧ ١٢٥	٧ ١٢٥	الشريك جمال = ٤٧ ٥٠٠ ريال $\times 15\%$	
١١ ٦٢٥	١١ ٦٢٥	الشريك كريم = ٧٧ ٥٠٠ ريال $\times 15\%$	
١٨ ٧٥٠		الجملة	
١٩ ٧٥٠	(٩ ٨٧٥)	(٩ ٨٧٥)	توزيع المعجز بالتساوي (١٨ ٧٥٠ + ١٠٠٠)
	(٢ ٧٥٠)	١ ٧٥٠	(١ ٠٠٠)
		الجملة	

وبناءً على ذلك يثبت قيد إقفال حساب ملخص الدخل بدفتر اليومية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي :-

٢ ٧٥٠	رأس مال الشريك جمال
١ ٠٠٠	ملخص الدخل
١ ٧٥٠	رأس مال الشريك كريم

إثبات توزيع صافي الخسارة مع شرط منح
فائدة على رؤوس أموال الشركاء.

وقد يبدو للبعض لأول وهلة، بأن التحليل السابق غير منطقي على أساس أن الشركة تحملت صافي خسارة قدرها ١٠٠٠ ريال ومع ذلك أسفر التحليل السابق عن زيادة في رأس مال الشريك كريم وتخفيض رأس مال الشريك جمال. ولكن إذا أمعنا النظر سوف نجد أن هناك منطق سليم يدعم

هذه النتيجة حيث يلاحظ أن رأس المال المستثمر بواسطة الشريك كريم يزيد كثيراً عن رأس المال المستثمر بواسطة الشريك جمال. وإذا كانت عمليات الشركة أسفرت في هذه السنة عن خسائر فهذا لا يجعلنا نتجاهل كبر حجم استثمار الشريك كريم وإسهامه في إنجاز عمليات الشركة.

ويتضح من مناقشتنا السابقة وجود تناقض بين خطتي توزيع الدخل (خطة التوزيع طبقاً لنسبة رؤوس الأموال، وخطة التوزيع على أساس منح فائدة على حساب رؤوس الأموال) إذا أسفرت عمليات الشركة عن خسائر. ففي ظل خطة التوزيع طبقاً لنسبة رؤوس الأموال يتحمل الشريك صاحب الاستثمار الأكبر على قدر أكبر من صافي الخسارة. وقد تعتبر هذه النتيجة غير منطقية، حيث يفترض ألا يكون استثمار رأس المال سبباً في حدوث الخسارة. أما في ظل الخطة التي تسمح بمنح فائدة على حسابات رؤوس الأموال، فيحصل الشريك صاحب الاستثمار الأكبر على ميزة نتيجة تطبيق هذا الشرط، ومن ثم يتحمل قدر أقل من الخسارة، وربما يسفر توزيع الخسائر عن زيادة رأسماله نتيجة زيادة الفائدة المحسوبة له عن حصته في صافي الخسارة.

ويمكننا القول أن منح فائدة على حسابات رؤوس أموال الشركاء يعتبر من الأساليب العادلة عند توزيع الدخل، ولكن بشرط ألا يؤثر ذلك على تحديد صافي دخل أو خسارة الشركة. فالفائدة على حسابات رؤوس أموال الشركاء لا تعتبر مصروف بالنسبة للشركة. أما الفائدة على القروض التي تحصل عليها الشركة من الشركاء فهي تعالج كمصروف، وهي بذلك تعتبر من العوامل التي تؤثر على تحديد صافي الدخل أو الخسارة. وكذلك الحال، تعتبر الفائدة التي تكتسبها الشركة على القروض التي تمنحها للشركاء من عناصر الإيراد. والجدير بالذكر أن هذه المعالجة تتسق مع القول بأن القروض الممنوحة من أو إلى الشركاء تعتبر كأصول أو التزامات بالنسبة للشركة كما أشرنا بذلك آنفاً.

وقد يظهر عنصر آخر من عناصر المصروفات عندما تستأجر الشركة

عقاراً أو أي أصل من أحد الشركاء، وفي مثل هذه الحالة يعترف بمصرف الإيجار مقابل ظهور التزام على الشركة للشريك المؤجر الذي يعتبر دائماً للشركة.

منح رواتب مع توزيع الرصيد المتبقي
من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة

Salary Allowances with Remaining Net Income or Loss divided in Specified Ratio

عند مناقشة موضوع رواتب الشركاء يجب أن نميز بين الرواتب والمسحوبات. فالمسحوبات Drawings تستخدم بمضمون واحد إلا وهو سحب الأصول الذي يؤدي إلى تخفيض حقوق ملكية الشريك ولا يؤثر على توزيع صافي الدخل. أما الرواتب Salaries فقد يختلف مفهومها العام مع المفهوم المستخدم عند المحاسبة في شركات التضامن. فالمفهوم العام للرواتب أنها المدفوعات النقدية التي تسدد شهرياً مقابل خدمات شخصية، أما الرواتب عند المحاسبة في شركات التضامن فينظر لها عادةً على أنها أداة لتوزيع صافي الدخل A Device for sharing net Income وإذا استخدم مصطلح الرواتب بهذا المعنى الأخير سيكون توزيع الدخل كما هو بصرف النظر عما إذا كانت الرواتب قد دفعت أم لا.

وإذا نص عقد الشركة بأن يكون للشركاء الحق في الحصول على مسحوبات منتظمة بمبالغ محددة، فعندئذ يجب أن يذكر العقد ما إذا كانت هذه المسحوبات ستؤخذ في الاعتبار (كرواتب) عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة أم لا. نفترض على سبيل المثال، بأن عقد الشركة ينص بأنه يمكن للشريكين الحصول على مسحوبات شهرية بواقع ٣٠٠ ريال للشريك جمال، و ٨٠٠ ريال للشريك كريم. ففي هذه الحالة يجب أن يذكر العقد بوضوح ما إذا كانت هذه المسحوبات حوف تضمن في عملية توزيع صافي الدخل أم سوف تستبعد منها، وإلا فمن المحتمل أن يثار الجدل بين الشريكين، لأن أحد التفسيرات سيكون في صالح الشريك جمال والتفسير

المعارض في صالح الشريك كريم.

فإذا افترضنا أن الشريك جمال لديه خبرة أكثر وقُدرة أكبر من الشريك كريم، وهو في نفس الوقت يكرس معظم وقته لإدارة الشركة، فعندئذٍ يبدو منطقياً أن يختار الشريكين خطة لتوزيع صافي الدخل والخسارة بحيث تأخذ في الاعتبار المساهمة القيمة التي تحصل عليها الشركة من خدمات الشريك جمال. ومن الأساليب المتبعة في هذا الصدد استخدام نسب غير متساوية، مثال ذلك: تخصيص نسبة ٧٠٪ من صافي الدخل والخسارة للشريك جمال، و ٣٠٪ للشريك كريم. ومع ذلك لا يعتبر هذا الأسلوب هو الحل المرضي في كثير من الأحوال للسيين اللذين عرضناهما عند انتقاد نسبة رؤوس الأموال كخطة لتوزيع الدخل. فتحديد النسب اعتماداً على مقدار الخدمات الشخصية فقط قد لا تعكس الحقيقة، ويفضل أهمية العوامل الأخرى التي تسهم في نجاح الشركة وتحقيق أهدافها. فضلاً عن ذلك، إذا تحملت الشركة خسائر سوف يتحمل الشريك الذي يكرس وقتاً أكبر لإدارة الشركة بقدر أكبر من صافي الخسارة.

والحل البسيط لمشكلة اختلاف مقدار الخدمات الشخصية التي يقدمها الشركاء هو أن ينص عقد الشركة على منح رواتب متباينة للشركاء - كل حسب مجهوده على أن يوزع الرصيد المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بالتساوي أو بأي نسبة يتفق عليها الشركاء. ونحاول في الجزء التالي توضيح كيفية تطبيق هذا الأسلوب على الشركة موضوع مثالنا، حيث نفترض أن عقد الشركة ينص على منح الشريكين رواتب سنوية بواقع ١٠٠٠٠ للشريك جمال و ٦٠٠٠ ريالاً للشريك كريم، على أن يوزع الرصيد المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة على الشريكين بالتساوي. ونوجه النظر بأن الرواتب لم تدفع فعلاً خلال العام. وطبقاً لهذه الشروط يوزع صافي الدخل وقدره ٣٠٠٠٠ ريالاً في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي:-

توزيع صافي الدخل مع منح الشركاء رواتب سنوية

الجملة	الشريك كريم	الشريك جمال	الرواتب
١٦ ٠٠٠ ريال	٦ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠ ريال	الرصيد يوزع بالتساوي
١٤ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	(٣٠ ٠٠٠ - ١٦ ٠٠٠ ريال)
٣٠ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠	الجملة

وإذا رغب الشركاء الحصول على رواتبهم نقداً في كل شهر، فعندئذٍ تسجل المبالغ المدفوعة في الجانب المدين من حسابات مسحوبات الشركاء.

منح الشريك المدير مكافأة كنسبة من الدخل

Bonus to Managing Partner Based on Income

قد ينص عقد الشركة على منح الشريك المدير مكافأة بما يعادل نسبة معينة من الدخل. وفي هذه الحالة يجب أن يذكر العقد فيما إذا كان الدخل المقصود، هو الدخل قبل المكافأة أم بعد المكافأة. فإذا افترضنا على سبيل المثال أن عقد شركة جمال وكريم ينص على منح الشريك جمال مكافأة بواقع ٢٥٪ من الدخل قبل خصم المكافأة، على أن يوزع الرصيد المتبقي من الدخل بين الشريكين بالتساوي. وطبقاً لهذا الشرط نفترض أن الدخل قبل المكافأة كان ٣٠ ٠٠٠ ريال. فعندئذٍ يمنح الشريك جمال ٧ ٥٠٠ ريال (٣٠ ٠٠٠ ريال × ٢٥٪)، ويصبح الرصيد المتبقي من الدخل مبلغ ٢٢ ٥٠٠ ريال يوزع بالتساوي بين الشريكين - أي بواقع ١١ ٢٥٠ ريال لكل شريك. وطبقاً لذلك تكون حصة الشريك جمال في الدخل مبلغ ١٨ ٧٥٠ ريال، وحصة الشريك كريم مبلغ ١١ ٢٥٠ ريال.

أما إذا نص عقد الشركة على منح مكافأة للشريك جمال بواقع ٢٥٪

من الدخل بعد المكافأة، فعندئذٍ تحسب المكافأة على النحو التالي^(١):

تحديد المكافأة كنسبة من الدخل بعد المكافأة

المكافأة + الدخل بعد المكافأة = ٣٠ ٠٠٠ ريال.

فإذا افترضنا أن س = الدخل بعد المكافأة.

٢٥٪ من = المكافأة

∴ ١, ٢٥ س = ٣٠ ٠٠٠ ريال الدخل قبل المكافأة

س = ٣٠ ٠٠٠ ريال ÷ ١, ٢٥

س = ٢٤ ٠٠٠ ريال

٢٥٪ س = ٦ ٠٠٠ ريال مكافأة الشريك جمال.

وطبقاً لذلك يوزع صافي الدخل بواقع ١٨ ٠٠٠ ريال للشريك جمال،

و ١٢ ٠٠٠ ريال للشريك كريم.

والجدير بالذكر أن شرط المكافأة غير قابل للتطبيق في حالة الخسارة.

فإذا تعرضت الشركة للخسارة يتم تجاهل شرط المكافأة. فضلاً عن ذلك قد ينص عقد الشركة على استبعاد العناصر غير العادية (Extraordinary) والمكاسب والخسائر الأخرى التي لا تتكرر باستمرار من الدخل عند حساب المكافأة.

(١) هناك طريقة بديلة حيث تحول نسبة المكافأة إلى كسر عشري. وتحسب المكافأة عندئذٍ بإضافة البسط إلى المقام وضرب الكسر الناتج في صافي الدخل قبل المكافأة. ويتم ذلك في مثالنا آنفاً كما يلي:

نسبة المكافأة ٢٥٪ تحول إلى كسر عشري فيصبح $\frac{1}{4}$ ثم يضاف البسط إلى المقام لنحصل على كسر جديد قدره $\frac{1}{5}$. وعندئذٍ نجد أن المكافأة تعادل $\frac{1}{5}$ الدخل أي ٦٠٠٠ ريال (٣٠ ٠٠٠ ريال $\times \frac{1}{5}$).

تقرير رواتب للشركاء مع منح فائدة على حسابات رأس المال

Salaries to Partners with interest on Capital Accounts

عند توزيع الدخل أو الخسارة في كثير من شركات التضامن قد يتم الجمع بين تقرير رواتب للشركاء ومنحهم فائدة على أرصدة حسابات رؤوس أموالهم. وإذا تبقى بعد ذلك أي رصيد من صافي الدخل أو الخسارة يوزع بين الشركاء بالتساوي أو بأي نسبة أخرى قد يتفق عليها الشركاء. وتسمح مثل هذه الخطوة بتحقيق العدالة عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة، حيث تميز بين قيمة الخدمات الشخصية التي يقدمها الشركاء وفقاً لمجهود كل منهم، وتميز أيضاً بينهم على ضوء حجم استثماراتهم. والجدير بالذكر أن إجراءات تنفيذ مثل هذه الخطوة ستم بالطرق التي عرضناها في الأجزاء السابقة.

القوائم المالية المتعلقة بشركة التضامن

Financial Statements for a Partnership

قائمة الدخل Income Statement ؛ يمكن توضيح طريقة توزيع صافي الدخل بين الشركاء في نطاق قائمة الدخل أو بإثباتها في شكل ملحوظة بالقوائم المالية. وأحياناً يشار إلى هذه المعلومات في قائمة الدخل تحت عنوان مستقل يخصص لتوزيع الدخل (Distribution Section) ونعرض فيما يلي نموذج مختصر لقائمة الدخل المتعلقة بشركة جمال وكريم عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ بافتراض أن توزيع الدخل يتم بين الشريكين بالتساوي بعد تخصيص مكافأة للشريك جمال بمعدل ٢٥٪ من الدخل بعد المكافأة:

شركة جمال وكريم

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧

ريال	ريال
٣٠٠ ٠٠٠	المبيعات
١٨٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٢٠ ٠٠٠	إجمالي الربح على المبيعات
٩٠ ٠٠٠	مصرفوات العمليات
٣٠ ٠٠٠	صافي الدخل

توزيع صافي الدخل:

١٨ ٠٠٠	حصة الشريك جمال (متضمنة مكافأة ٦ ٠٠٠ ريال)
١٢ ٠٠٠	حصة الشريك كريم
٣٠ ٠٠٠	الإجمالي

وإذا أدرجت الرواتب التي تمنح للشركاء في مصرفوات العمليات يجب الإنصاح بوضوح عن مقدار هذه الرواتب. هذا وقد يتطلب الأمر عند إعداد تقارير داخلية لأغراض تقويم الأداء في مراكز الربحية استخدام مفاهيم محاسبية وأسس تبويب تختلف عن تلك التي تستخدم عادةً في القوائم المالية التي تعد للأطراف الخارجية. وعند الرغبة في استخدام مفاهيم التكلفة في الأغراض الداخلية، قد يفضل المحاسبون معالجة رواتب الشركاء كمصرفوات بدلاً من اعتبارها كأداة لتوزيع صافي الدخل. ومثل هذا المدخل يكون ملائماً بصفة خاصة إذا كان هناك مركز ربحية (أحد الفروع على سبيل المثال) يتم إدارته بواسطة أحد الشركاء بينما هناك مركز ربحية أخرى يتم إدارته بواسطة مدير موظف.

Statement of Partners Capital

قائمة رأس مال الشركاء

عادةً ما يرغب الشركاء في الحصول على معلومات وافية عن التغيرات التي تطرأ على حسابات رؤوس أموالهم كل سنة. ولتحقيق هذه الرغبة تعد

قائمة عن رأس مال الشركاء ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذه القائمة كما تظهر في شركة جمال وكريم وسوف نعتمد في هذا الصدد على حسابات رأس المال التي عرضناها في جزء سابق بالإضافة إلى المعلومات التي تضمناها قائمة الدخل الموضحة آنفاً والمتعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

شركة جمال وكريم قائمة رأس مال الشركاء

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧

الشريك جمال	الشريك كريم	الجملة	
٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	رأس مال الشركاء في بداية العام
١٠٠٠٠	(٥٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠	استثمارات مضافة (أو مسحوبات من) إلى رأس المال
٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	الأرصدة قبل صافي الدخل والمسحوبات
١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	يضاف: صافي الدخل
٦٨٠٠٠	٨٧٠٠٠	١٥٥٠٠٠	جملة
٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠	يطرح: المسحوبات
٦٢٠٠٠	٨١٠٠٠	١٤٣٠٠٠	رأس مال الشركاء في نهاية العام

هذا وتظهر رؤوس أموال الشركاء في قطاع حقوق الملكية بالميزانية العمومية للشركة.

Balance sheet

الميزانية العمومية

نعرض فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة المتعلقة بشركة جمال وكريم كما تظهر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

شركة جمال وكريم
الميزانية العمومية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الأصول	الالتزامات ورؤوس أموال الشركاء
٤٥ ٠٠٠ الأصول المتداولة	٢٠ ٠٠٠ الالتزامات قصيرة الأجل
١٥٥ ٠٠٠ الأصول الأخرى	٣٧ ٠٠٠ الالتزامات طويلة الأجل
	<u>٥٧ ٠٠٠ جملة الالتزامات</u>
	رؤوس أموال الشركاء:
	٦٢ ٠٠٠ رأس مال الشريك جمال
	<u>٨١ ٠٠٠ رأس مال الشريك كريم</u>
	<u>١٤٣ ٠٠٠</u>
٢٠٠ ٠٠٠ إجمالي الأصول	٢٠٠ ٠٠٠ إجمالي الالتزامات ورؤوس أموال الشركاء.
	<u><u> </u></u>

تعديل صافي دخل سنوات سابقة

Adjustment of net income of prior years

تكتشف تنظيمات الأعمال من وقت إلى آخر وقسوع أخطاء في قياس دخل الفترات المحاسبية السابقة، وتحدث مثل هذه الأخطاء في أي تنظيم سواء أكان منشأة فردية أم شركة تضامن أم شركة أموال. ومن الأخطاء الشائعة في هذا الصدد أخطاء حساب الاستهلاك، وأخطاء تقويم المخزون، وعدم إجراء التسويات المتعلقة بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة. وعند اكتشاف مثل هذه الأخطاء، يشار التناؤل فيما إذا كان التصحيح يتم عن طريق معالجة الخطأ في نطق تحديد صافي دخل الفترة الجارية، أم يعالج كتعديلات فترة سابقة ويسجل مباشرة في حسابات رؤوس أموال الشركاء.

والجدير بالذكر، أنه إذا تغيرت خطة توزيع الأرباح تصبح عملية تصحيح صافي دخل الفترات السابقة لها أهمية خاصة. فيفترض على سبيل

المثال، أن صافي دخل شركة جمال وكريم كان ٣٠ ٠٠٠ ريال عن السنة الأولى من نشاط الشركة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ، وأن صافي الدخل يوزع بين الشريكين بالتساوي. ونفترض أيضاً أنه في السنة الثانية تم تغيير خطة توزيع الدخل لتصبح ٦٠٪ للشريك جمال و ٤٠٪ للشريك كريم. وخلال السنة الثانية اكتشف أن المخزون في نهاية السنة الأولى تم تقويمه بقيمة أكبر من اللازم بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال نتيجة أخطاء كتابية. وفي مثل هذه الحالة يجب توزيع الانخفاض في صافي دخل السنة الأولى وقدره ١٠ ٠٠٠ ريال على الشريكين بواقع ٥٠٠٠ ريال لكل شريك طبقاً لنسبة توزيع الدخل التي كانت سارية في السنة الأولى التي وقع فيها الخطأ.

ومن الموضوعات المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة كيفية معالجة المكاسب والخسائر الناتجة من مصادر أخرى بخلاف العمليات (Nonoperating). فعندما تتغير نسبة توزيع الدخل يجب أن يدرك الشركاء الاختلافات الموجودة بين القيم الدفترية للأصول والقيم العادلة الجارية. فنفترض على سبيل المثال، أن شركة جمال وكريم تمتلك استثمارات في أوراق مالية سبق الحصول عليها بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال. وفي تاريخ لاحق قرر الشريكين تعديل نسبة توزيع الدخل من ٥٠٪ لكل شريك إلى ٦٠٪ للشريك جمال و ٤٠٪ للشريك كريم. وفي تاريخ تعديل نسبة توزيع الأرباح قدرت القيمة السوقية للاستثمار في الأوراق المالية بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال. ويعني ذلك ضمناً، أنه لو أن الشركة كانت قد قامت ببيع هذه الاستثمارات قبل تغيير نسبة توزيع الدخل مباشرة، فكانت المكاسب المحققة بقدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال ستوزع بواقع ١٥ ٠٠٠ ريال لكل شريك. أما لوبيعت هذه الاستثمارات بعد تعديل نسبة توزيع الأرباح مباشرة، فكانت المكاسب المحققة ستوزع بواقع ١٨ ٠٠٠ ريال للشريك جمال و ١٢ ٠٠٠ ريال للشريك كريم.

ومن الحلول المقترحة لمثل هذه المشاكل أن تقوم الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية عند تغيير نسبة توزيع الدخل، أو عند انضمام شريك جديد أو عند انفصال شريك قديم. وبالرغم من أنه في معظم الحالات يمكن تبرير

إعادة تقويم الأصول، إلا أن ذلك يتعارض مع الاتجاه العام نحو الاستمرار في إظهار أصول شركات الأشخاص بتكلفتها التاريخية بالطريقة نفسها المستخدمة في شركات الأموال. ومن الاعتراضات الأخرى على إعادة تقويم الأصول، صعوبة وجود أدلة موضوعية عن القيم العادلة الجارية لمعظم الأصول باستثناء الأوراق المالية. ويمكن القول بأن الحل الأمثل لمشكلة التغيير في نسبة توزيع الدخل يمكن أن يتحقق عن طريق إجراء تعديلات ملائمة بين رؤوس أموال الشركاء بدلاً من تعديل القيم الدفترية للأصول.

وعموماً إذا قام المحاسبون بدور المستشارين في شركات التضامن، فيجب عليهم أن يوجهوا نظر الشركاء إلى أي اختلافات جوهرية بن القيم الدفترية للأصول وقيمها العادلة الجارية حتى يدركوا أثر التغيير في نسبة توزيع الدخل.

Changes in Ownership

التغيرات في الملكية

Accounting for Changes in Partners

المحاسبة عند تغير الشركاء

يتم تنفيذ معظم التغيرات في ملكية شركة التضامن دون إعاقة لعملياتها فعلى سبيل المثال، إذا قررت إحدى شركات التضامن الكبيرة والتميزة تشجيع أحد موظفيها بضمه إلى الشركة واعتباره أحد ملاكها، فعندئذ سوف لا يحدث تغير ملحوظ سواء في المركز المالي للشركة. أو في عملياتها العادية. ومع ذلك تنتهي الشركة من الناحية القانونية عندما يتوفى أو ينفصل أحد الشركاء القدامى أو عندما ينضم شريك جديد.

ويتم تصفية الشركة لعدة أسباب أخرى منها إفلاس الشركة أو إفلاس أحد شركائها، أو انتهاء فترة وجود الشركة وفقاً لنص العقد، أو اتفاق جميع الشركاء على إيقاف نشاط الشركة وتصفيتها. وقد يستخدم مصطلح التصفية (Dissolution) في معظم الحالات، سواء تعلق الأمر بتغيير بسيط في هيكل ملكية الشركة، أو بصدور قرار من جميع الشركاء بإيقاف أنشطة الشركة وتصفية أعمالها.

وعادةً ما يهتم المحاسبون بالجواهر الاقتصادي للمعاملات أكثر من شكلها القانوني. ولذلك يجب عليهم أن يقوموا كل الظروف المحيطة بكل حالة حتى يمكنهم تقرير الطريقة الملائمة لتسجيل التغيرات في شركات التضامن. ولذلك سوف نخضع الجزء المتبقي من هذا الفصل لشرح وتوضيح أنواع التغيرات الأساسية في ملكية شركات التضامن.

المحاسبة والقضايا الإدارية Accounting and Managerial Issues

بالرغم من أن شركة التضامن تنتهي قانوناً عندما يفصل أحد الشركاء أو يدخل آخر، إلا أنه غالباً ما تستمر الشركة في عملياتها. وفي مجال الممارسة المحاسبية، غالباً ما ينظر إلى حقوق الشريك في شركة التضامن بأنها حصة في تنظيم أعمال مستمر، وأنه يمكن تحويل هذه الحصة إلى فرد آخر كما تحول أسهم رأس المال في شركات الأموال من مالك إلى آخر دون إعاقة لعمليات الشركة. فعلى سبيل المثال، قد يرغب أحد الشركاء في إحدى شركات المراجعة الانفصال من الشركة، في الوقت الذي يقبل فيه شريك آخر الانضمام إليها، ومثل هذه التغيرات يجب أن يخطط لها بعناية عند صياغة عقد الشركة تجنباً لحدوث اضطرابات في العلاقات مع العملاء. وقد جرت العادة في شركات المراجعة الكبيرة التي تضم مئات الشركاء عند الرغبة في ترفيع أحد الموظفين ليصبح شريكاً أن يتخذ القرار بواسطة لجنة بدلاً من اتخاذها من قبل كل الشركاء.

وعموماً تؤدي التغيرات في ملكية شركة التضامن إلى ظهور العديد من القضايا المحاسبية والإدارية. ومن هذه القضايا تنفيذ الشروط المتعلقة بدخول شريك جديد، وإمكانية تقويم الأصول، ووضع خطة جديدة لتوزيع صافي الدخل أو الخسارة، ثم تحديد المبلغ الذي يدفع للشريك المنفصل.

إنضمام شريك جديد Admission of New Partner

إذا رغب أحد الأفراد الانضمام إلى شركة تضامن تشتمل على شريكين أو ثلاثة، فمن الملائم مراجعة السياسات المحاسبية المستخدمة في هذه

الشركة للتأكد من عدالتها وكفائتها ومدى الحاجة لتصحيح أخطاء في البيانات المحاسبية المتعلقة بالسنوات السابقة. وغالباً ما يتأثر دخول شريك جديد بمستوى واتجاه الأرباح الماضية لأنها تعتبر مؤشر جيد لمستوى الأرباح المتوقع في المستقبل. وأحياناً قد يؤدي استخدام سياسات محاسبية معينة إلى إيجاد تصور خاطئ حول مستوى الأرباح في السنوات السابقة على دخول الشريك الجديد، وهو الأمر الذي يحدث على سبيل المثال عند استخدام أسلوب العقد الكامل عند المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل. ولذلك قد يستلزم الأمر إجراء تعديلات في السجلات المحاسبية قبل دخول الشريك الجديد لتقويم أصول والتزامات الشركة وفقاً لقيمتها العادلة الجارية.

وبدلاً من تقويم أصول الشركة وتعديلها في السجلات المحاسبية وفقاً لقيمتها العادلة الجارية، قد يفضل البعض تحديد الفروق بين كل من القيمة الدفترية والقيمة العادلة الجارية لهذه الأصول ثم استخدام هذه الفروق في تحديد شروط انضمام الشريك الجديد. وبمعنى آخر، يمكن تحديد المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد على ضوء القيمة العادلة الجارية للشركة مع بقاء القيمة الدفترية للأصول والسجلات المحاسبية دون تغيير. والجدير بالذكر، إذا تم تجاهل القيمة المرفوعة للأصول عند دخول الشريك الجديد فسوف يؤدي ذلك إلى مشاركته في أي صافي دخل قد يتحقق من هذه الأصول عند التخلص منها.

وقد يتم انضمام الشريك الجديد بإحدى طريقتين، الأولى - حصول الشريك الجديد على كل أو جزء من حقوق شريك أو أكثر من الشركاء القدامى، الثانية - قيام الشريك الجديد باستثمار قدر من الأصول يؤدي إلى زيادة صافي أصول الشركة ككل.

شراء حق شريك أو أكثر مع دفع المقابل للشريك مباشرة

Acquisition of an Interest by direct Payment to one or more Partners

إذا حصل شريك جديد على حق ملكية من شريك أو أكثر من الشركاء القدامى تسجل العملية بتخفيض حساب رأس مال الشريك أو الشركاء

البائعين مع فتح حساب رأس مال للشريك الجديد يجعل دائناً بنفس المبلغ، ويعني ذلك أن الشركة ذاتها لم تحصل على أصول، وإنما اقتصرت العملية على المبادلة بين الشركاء أنفسهم دون تأثير على أصول الشركة. ولتوضيح هذه الحالة نفترض أن حسن وسعيد شريكين في شركة تضامن، وكان حساب رأس مال كل منهما ٦٠ ٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي، وقد باع حسن نصف حصته، بعد موافقة الشريك سعيد، إلى الشريك طارق. ونوضح في القيد التالي كيفية تسجيل التغير في هذه الملكية:

٣٠,٠٠٠	رأس مال الشريك حسن
٣٠,٠٠٠	رأس مال الشريك طارق

إثبات تحويل نصف رأس مال حسن إلى طارق.

هذا وقد يكون المبلغ المدفوع من الشريك الجديد طارق مقابل نصف حصة الشريك حسن يوازي القيمة الدفترية - أي ٣٠ ٠٠٠ ريال، وقد يكون أقل أو أكبر من ذلك. وهناك احتمال آخر أن تتم هذه الصفقة بدون تحديد سعر لها، ويحدث ذلك إذا كان الشريك حسن قدم هذا الجزء من الشركة كمحنة أو هدية لشقيقه طارق بدون مقابل. وبصرف النظر عن الشروط التي تمت بها هذه العملية بين الشريكين حسن وطارق، فإن الأمر لا يتطلب سوى تسجيل قيد اليومية الموضح آنفاً.

ولمزيد من التفسير حول ما تنطوي عليه عملية دخول شريك جديد، نفترض أن الشريك طارق دفع ٤٠ ٠٠٠ ريال إلى الشريك حسن مقابل نصف حصته في الشركة. ويرى بعض المحاسبين بأن استعداد الشريك الجديد دفع مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال زيادة عن القيمة الدفترية لما يعادل ربع حقوق الملكية في الشركة يعد دليلاً موضوعياً بأن إجمالي رأس مال الشركة يزيد بمقدار ٤٠ ٠٠٠ ريال (١٠ ٠٠٠ ريال ÷ ٠,٢٥ = ٤٠ ٠٠٠ ريال) عن القيمة الواردة بالسجلات المحاسبية. وتأكيداً لهذا التفسير يرى هؤلاء المحاسبين بأنه يجب زيادة قيمة الأصول بمبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال أو إثبات حساب شهرة بمبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال مقابل إثبات ٢٠ ٠٠٠ ريال في الجانب

الدائن من حساب رأس مال كل من الشريكين حسن وسعيد. ومع ذلك، يأخذ معظم المحاسبون اتجاه معارض للرأي السابق، حيث يرون بأن قيام الشريك الجديد طارق بدفع مبلغ إلى الشريك القديم حسن يعتبر عملية شخصية بينهما، وأن مثل هذه العملية لم تؤثر على الشركة. فالشركة لم تحصل على أصول ولم توزع أصول، ولذلك يجب أن يقتصر الأمر في الشركة على إثبات قيد واحد بدفتر اليومية لتسجيل تحويل نصف رأس مال الشريك حسن إلى الشريك طارق.

وعموماً يعتمد كل رأي من الرأيين السابقين على مبررات معينة، فالرأي الأول، الذي ينادي بزيادة قيمة الأصول، يركز على المفهوم القانوني لتصفية الشركة الأولى وتشكيل شركة جديدة. ويدعم هذا الرأي بالقول بأن التغيير في شخصية الشركاء يبرر التخلي عن مبدأ الاستمرار والاتجاه إلى إعادة تقويم الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية حتى يمكن قياس رأس المال المستثمر بواسطة الشركاء في الشركة الجديدة بطريقة دقيقة.

أما الرأي الثاني الذي يرى بأن حيازة الشريك الجديد لجزء من حقوق الملكية في الشركة هو مجرد تحويل من حساب رأس مال الشريك البائع إلى حساب رأس مال الشريك الجديد فهو يعتمد على أكثر من مبرر منها: أن الشركة لم تتفاوض حول السعر المدفوع من الشريك الجديد طارق إلى الشريك القديم حسن. فضلاً عن ذلك، قد يدفع الشريك الجديد مبلغ يزيد عن القيمة الدفترية مقابل أن يسمح له الشريك القديم بسداد جزء من المبلغ بالأجل، أو مقابل أن يمنح حصة في صافي الدخل تزيد عن مقدار الربع. بل ربما يكون الشريك الجديد حريصاً على الانضمام إلى الشركة نتيجة كفاءة الشريكين حسن وسعيد، أو نتيجة النمو المتوقع في المجال الصناعي الذي تعمل فيه الشركة. واستناداً إلى هذه المبررات وغيرها، يمكن القول بأن المبلغ المدفوع من الشريك الجديد إلى الشريك القديم مقابل جزء من حق الملكية لا يعتبر دليلاً كافياً لإجراء تغييرات شاملة في القيمة الدفترية لأصول الشركة.

الاستثمار في شركة التضامن بواسطة شريك جديد

Investment in Partnership by New Partner

قد ينضم شريك جديد إلى شركة التضامن مقابل استثمار أصول في الشركة مباشرة، ويترتب على ذلك زيادة كل من إجمالي الأصول ورأس مال الشركاء. نفترض على سبيل المثال أن أنور وحمادة شريكين في شركة تضامن، وكان رصيد حسابي رأس مال كل منهما ٦٠.٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي. نفترض أيضاً أن القيمة الدفترية لأصول الشركة تتساوى تقريباً مع قيمتها العادلة الجارية، وأن هناك أحد الأشخاص يدعى مسعد يمتلك قطعة أرض يمكن استخدامها في توسيع عمليات الشركة. وقد وافق الشريكين أنور وحمادة على دخول مسعد كشريك في الشركة مقابل استثماره قطعة الأرض التي يمتلكها على أن يوزع صافي دخل الشركة بين الشركاء الثلاثة بالتساوي. فإذا كانت تكلفة الأرض بالنسبة للشريك مسعد مبلغ ٥٠.٠٠٠ ريال، بينما كانت قيمتها العادلة الجارية عند انضمامه للشركة مبلغ ٨٠.٠٠٠ ريال فعندئذٍ يسجل دخول الشريك مسعد بالقيّد التالي:

الأراضي	٨٠,٠٠٠
رأس مال الشريك مسعد.	٨٠,٠٠٠

إثبات انضمام الشريك مسعد إلى الشركة.

ويلاحظ أن حساب رأس مال الشريك مسعد يزيد بمبلغ ٢٠.٠٠٠ ريال عن حسابي رأس مال الشريكين أنور وحمادة. ويتضح من ذلك أن حقوق ملكية الشريك مسعد تعادل ٤٠٪ من إجمالي حقوق ملكية الشركة (٨٠.٠٠٠ ريال ÷ ٢٠٠.٠٠٠ ريال = ٤٠٪)، ويعني ذلك أن توزيع صافي الدخل بين الشركاء الثلاثة بالتساوي لا يستلزم تساوي رؤوس أموالهم.

السماح بإثبات شهرة أو منح مكافأة إلى الشركاء القدامى

Bonus or Goodwill allowed to Existing Partners

إذا كانت الشركة جيدة ومربحة فقد يتمسك الشركاء القدامى على تخصيص جزء من استثمار الشريك الجديد كمكافأة لهم أو تسجيل شهرة مقابل زيادة رؤوس أموالهم. وقد يوافق الشريك الجديد على مثل هذه الشروط. مقابل المنافع التي يتوقع اكتسابها من انضمامه إلى شركة ذات قدرة مرتفعة على تحقيق الأرباح.

حصول الشركاء القدامى على مكافأة Bonus to Existing Partners

نفترض أن فؤاد وحسين شريكين في شركة تضامن، وكان حسابي رأس مال كل منهما ٤٥ ٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي. ونفترض أيضاً أن القيمة الدفترية لأصول الشركة تساوي تقريباً مع قيمتها العادلة الجارية. وقد وافق الشريكان على انضمام الشريك كمال مقابل منحه حق الثلث في ملكية الشركة وحق الثلث في صافي الدخل مقابل استثمار قدره ٦٠ ٠٠٠ ريال. ونتيجة لذلك يصبح إجمالي أصول الشركة مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال (٤٥ ٠٠٠ ريال + ٤٥ ٠٠٠ ريال + ٦٠ ٠٠٠ ريال = ١٥٠ ٠٠٠ ريال). وطبقاً لقيد اليومية التالي يخصص ثلث رأس المال للشريك الجديد كمال مع منح مكافأة قدرها ١٠ ٠٠٠ ريال للشريكين فؤاد وحسين توزع عليهما بحق النصف وفقاً لشروط توزيع صافي الدخل التي يتضمنها عقد الشركة:

التقديرة	٦٠ ٠٠٠
رأس مال الشريك فؤاد	٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك حسين	٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك كمال.	٥٠ ٠٠٠

إثبات استثمار الشريك كمال مقابل منحه حق الثلث في ملكية الشركة،

مع توزيع مكافأة قدرها ١٠ ٠٠٠ ريال بحق النصف بين الشريكين فؤاد وحسين.

إثبات شهرة للشركاء القدامى Good will to Existing Partners

افترضنا في مثالنا السابق أن الشريك الجديد كمال استثمر مبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال ولكنه حصل على حساب رأس مال قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال فقط، وهو ما يعادل ثلث حق الملكية في الشركة. وقد يفضل الشريك الجديد كمال أن يجعل حساب رأسماله دائئاً بجملة المبلغ الذي دفعه فعلاً وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال. ويمكن تحقيق هذا الشرط على أن تظل حصة الشريك الجديد في رأس مال الشركة بحق الثلث. وفي هذه الحالة يجب أن تسجل شهرة في السجلات المحاسبية على أن يزداد بقيمتها حسابي رأس مال الشريكين القدامى بحق النصف. فإذا افترضنا أنه تقرر منح الشريك الجديد حق الثلث في ملكية الشركة بما يعادل ٦٠ ٠٠٠ ريال، فيعد ذلك مؤشراً بأن إجمالي رأس مال الشركة قدره ١٨٠ ٠٠٠ ريال، وأن إجمالي رأس مال الشريكين القدامى يجب أن يعادل ١٢٠ ٠٠٠ ريال (١٨٠ ٠٠٠ ريال $\times \frac{2}{3}$ = ١٢٠ ٠٠٠ ريال). ولأن مجموع حسابي رأس مال الشريكين القدامى قدرة ٩٠ ٠٠٠ ريال، فعدئذ يلزم زيادة صافي أصول الشركة عند دخول الشرك الجديد بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال وفقاً للقيود التالي:

التقديـة	٦٠ ٠٠٠
الشهـرة	٣٠ ٠٠٠
رأس مال الشريك فؤاد	١٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك حسين	١٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك كمال	٦٠ ٠٠٠

إثبات استثمار الشريك كمال مقابل منحه حق الثلث في ملكية الشركة، مع إثبات شهرة وزعت قيمتها بالتساوي بين الشريكين فؤاد وحسين.

تقويم أسلوبى المكافأة والشهرة

Evaluation of Bonus and Goodwill Methods

عندما يستثمر الشريك الجديد مبلغ أكبر من القيمة الدفترية لحق الملكية الذي حصل عليه، فعادة ما تسجل العملية بمنح مكافأة للشركاء القدامى. ويمكن القول أن هذا الأسلوب يحقق ميزة الالتزام بمبدأ التكلفة وينظر إلى شركة التضامن كوحدة محاسبية مستمرة. وفي تصورنا أن الأسلوب البديل الذي يقضي بإثبات الشهرة التي تظهر ضمناً نتيجة تسجيل المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد يعتبر أسلوب غير ملائم. فاستخدام أسلوب الشهرة يعد بديلاً لأسلوب تقويم الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية المقدرة الذي يتنافى مع أساس التكلفة. فالشهرة التي سجلت في مثالنا السابق وقدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال لم تدفع بواسطة الشركة، بل هي ظهرت ضمناً نتيجة إثبات المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد ومنحه حق الثلث في ملكية الشركة. والجدير بالذكر أن المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد يمكن أن يتأثر بعوامل عديدة، وقد تكون بعض هذه العوامل شخصية أكثر منها اقتصادية.

ويعصرف النظر عن القضايا النظرية المثارة بصدد الاعتراف بالشهرة، فهناك العديد من الصعوبات العملية الأخرى. فقد يترتب على إثبات الشهرة بهذه الطريقة توجيه الانتقادات للقوائم المالية التي تصدرها الشركة. وقد تؤدي مثل هذه الانتقادات إلى قيام الشركة باستفاد قيمة الشهرة. فضلاً عن ذلك، إذا تم تصفية الشركة فمن المحتمل أن تعالج الشهرة كخسارة. ومن الأسئلة المثارة في هذا الصدد أيضاً: هل إثبات الشهرة ثم استفادها سوف يضر أحد الشركاء ويفيد شريك آخر؟ ويمكننا القول أن النتيجة النهائية بالنسبة لجميع الشركاء ستكون واجدة سواء استخدم أسلوب المكافأة أو أسلوب الشهرة، ولكن يفترض توفر شرطين هما: (١) أن تكون حصة الشريك الجديد في صافي الدخل مساوية للنسبة المئوية التي يحصل عليها في حقوق ملكية صافي أصول الشركة وقت انضمامه للشركة. (٢) أن يحصل الشركاء القدامى على حصتهم في صافي الدخل بنفس النسبة المقررة

في عقد الشركة الأصلي. ويلاحظ أن هذين الشرطين قد تحققا في مثالنا السابق، فالشريك الجديد يحصل على الثلث سواء في حق ملكية صافي الأصول أو الدخل، ويحصل الشريكين القديمين على نفس الحصة من صافي الدخل سواء قبل أو بعد انضمام الشريك الجديد إلى الشركة.

نفترض على سبيل المثال، أن الشركاء أنور وحمادة ومسعد وافقوا على توزيع صافي الدخل بنسبة ٤٠٪، ٤٠٪، ٢٠٪ على التوالي. وفي مجال المقارنة بين أسلوبي الشهرة والمكافأة، سنجد أن أسلوب الشهرة يحقق منفعة للشريك مسعد بينما يضر الشريكين أنور وحمادة كما هو موضح في الجدول التالي :-

مقارنة أسلوبي الشهرة والمكافأة

بيمان	الشريك أنور	الشريك حمادة	الشريك مسعد	المجموع
أرصدة رأس المال عند استخدام أسلوب المكافأة	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠ ريال
أرصدة رأس المال عند استخدام أسلوب الشهرة استفاد الشهرة بنسبة ٤٠٪، ٤٠٪، ٢٠٪.	(١٢ ٠٠٠)	(١٢ ٠٠٠)	(٦ ٠٠٠)	(٣٠ ٠٠٠) ريال
أرصدة رأسمال المال بعد استفاد الشهرة	٤٨ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	٥٤ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠ ريال

ومن الملاحظ أن أحد الشرطين اللازمين لتعادل النتائج من استخدام أي من مدخلي المكافأة والشهرة لم يتحقق. فحصة الشريك الجديد مسعد لا تساوي حصته في صافي الأصول، فالحصة المفترضة للشريك الجديد في صافي الدخل هي ٢٠٪، بينما حصته في صافي الأصول تعادل الثلث. وقد تسبب استخدام أسلوب الشهرة عند إدخال الشريك الجديد متعدي ثم

استفادها إلى تحويل مبلغ ٤٠٠٠ ريال (٥٤٠٠٠ ريال - ٥٠٠٠٠ ريال = ٤٠٠٠ ريال) من حسابي رأسمال الشريكين القديمين أنور وحماة إلى الشريك الجديد مسعد ويمكن إنجاز المناقشة السابقة في العبارة التالية :

«إذا كانت حصة الشريك الجديد في صافي الدخل تقل عن حصته في صافي الأصول، فعندئذٍ سوف يستفيد هذا الشريك من استخدام أسلوب الشهرة».

Fairness of Asset Valuation

العدالة في تقييم الأصول

افترضنا في مثالنا السابق، المتعلق بالمقارنة بين أسلوبي منح المكافأة أو الشهرة للشركاء القدامى، أن القيمة الدفترية لأصول الشركة الأصلية تعادل قيمتها العادلة الجارية تقريباً. ومع ذلك إذا اقتربنا من الواقع سنجد أن بعض عناصر أصول الشركة سوف تزداد قيمتها العادلة الجارية بدرجة كبيرة إذا ما قورنت بقيمتها الدفترية، والمثال على ذلك ارتفاع قيمة الأراضي والمباني إذا كانت الشركة حصلت عليهما منذ فترة طويلة.

ولإلقاء الضوء على هذه المشكلة، دعنا نفترض أن القيمة الدفترية لصافي أصول شركة أنور وحماة كانت مبلغ ٩٠٠٠٠ ريال، بينما كانت القيمة العادلة الجارية عند دخول الشريك مسعد تقدر بمبلغ ١٢٠٠٠٠ ريال. وقد افترضنا في مثالنا السابق أن الشريك مسعد سيحصل على حق ملكية ثلث الشركة مقابل استثمار قدره ٦٠٠٠٠ ريال. والسؤال المطروح الآن هو: ما أثر رفع قيمة صافي الأصول من ٩٠٠٠٠ ريال إلى ١٢٠٠٠٠ ريال مع إضافة الزيادة في حسابي رأس مال الشريكين القديمين؟ ففي مثل هذه الحالة سوف لا يستلزم الأمر استخدام طريقة المكافأة أو الاعتراف بالشهرة عند تسجيل انضمام الشريك مسعد ليحصل على حق ملكية الثلث في الشركة مقابل استثمار قدره ٦٠٠٠٠ ريال، لأن هذا الاستثمار يعادل ثلث إجمالي رأس المال تماماً ١٨٠٠٠٠ ريال (١٢٠٠٠٠ ريال + ٦٠٠٠٠ ريال = ١٨٠٠٠٠ ريال).

ومن المعروف أن أسلوب إعادة تقويم الأصول غير مقبول عملياً في شركات الأموال لأنه قد يؤدي إلى ارتفاع قيمة أسهم الشركة في السوق. وبالنسبة لشركات التضامن يكون التمسك بالتكلفة كأساس لتقويم الأصول أكثر ملاءمة عندما توجد شروط معينة. وهذه الشروط هي أن ترتبط نسبة توزيع الدخل بحصة ملكية كل شريك، وأن لا تكون نسبة توزيع الدخل موضوعاً للتغيير. وإذا لم يوجد هذين الشرطين فعندئذ يمكن القول بأن استخدام أسلوب تقويم الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية يحقق المساواة بين الشركاء في شركات التضامن.

منح مكافأة أو الإعتراف بشهرة للشريك الجديد

Bonus or goodwill allowed to new Partner

قد يسمى الشركاء القدامى في شركة تضامن قائمة إلى إدخال شريك جديد. وقد يرجع ذلك إلى حاجة الشركة إلى نقدية، أو أن يكون للشريك الجديد مهارات قيمة أو علاقات قوية في مجال الأعمال. وحتى تضمن الشركة قبول الشريك الجديد الانضمام إليها، فقد تعرض عليه شروط مغرية مثل منحه حصة في رأس المال أكبر من المبلغ الذي يستثمره.

Bonus to New Partner

منح مكافأة للشريك الجديد

نفترض أن سامي وخلييل شريكين في شركة تضامن، وكان حسابي رأس مال كل منهما ٣٥٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي. ونفترض أن الشريكين عرضا على وليد الانضمام إلى الشركة مقابل منحه حق ملكية ثلث الشركة وثلث صافي الدخل مقابل استثمار قدرة ٢٠٠٠٠ ريال. ويرجع هذا العرض إلى حاجة الشركة إلى نقدية، فضلاً عن أن الشريك وليد يتمتع بمهارات شخصية مميزة وله اتصالات قوية في قطاع الأعمال مما يهيئ الفرصة لنمو الشركة. وإذا أضفنا المبلغ المستثمر بواسطة الشريك وليد وقدره ٢٠٠٠٠ ريال إلى رأس المال الموجود وقدره ٧٠٠٠٠ ريال سيكون إجمالي رأس المال ٩٠٠٠٠ ريال، وستكون حصة الشريك وليد في هذا المبلغ ٣٠٠٠٠ ريال بما يعادل ثلث حق الملكية. ويعني ذلك أن حساب

رأس مال الشريك الجديد ولید سوف یزاد عما استثمره بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، ويعتبر هذا المبلغ بمثابة مكافأة من الشريكين القديمين إلى الشريك الجديد. ولأن صافي الدخل كان یوزع بین الشريكين القديمين بالتساوي، فقد تم تحميلهما بقيمة المكافأة بحق النصف لكل منهما، ونوضح ذلك في قيد اليومية التالي المتعلق بانضمام الشريك الجديد:

النقدية	٢٠ ٠٠٠
رأس مال الشريك سامي .	٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك خليل .	٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك ولید	٣٠ ٠٠٠

إثبات انضمام الشريك ولید مع منحه مكافأة قدرها ١٠ ٠٠٠ ريال من كل من الشريكين سامي و خليل .

وقد افترضنا في عرضنا السابق المتعلق بانضمام الشريك ولید أن نقوم صافي أصول الشركة يعتبر ملائماً. ولكن إذا افترضنا أنه عند انضمام الشريك ولید بحق الثلث مقابل ٢٠ ٠٠٠ ريال لم تكن أصول الشركة تساوي أكثر من ٤٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذ يجب تخفيض قيمة أصول الشركة بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال. ويعتبر التخفيض في هذه الحالة أمراً ملائماً خاصة إذا كانت الأصول تتضمن ديون مشكوك في تحصيلها أو أن المخزون قديم ومهمل.

Goodwill to New Partner

الاعتراف بشهرة للشريك الجديد

نفترض أن الشريك الجديد ولید كان يمتلك منشأة ناجحة جداً، فعندئذ قد يكون مجرد انضمامه إلى شركة سامي و خليل بمثابة استثمار جيد بالرغم من أنه قد لا يدفع أي نقدية. فإذا استخدمنا البيانات نفسها المتعلقة بالمثال السابق حيث كان رأس مال كل شريك من الشريكين القديمين ٣٥ ٠٠٠ ريال، ونفترض أنها وافقا على انضمام الشريك ولید مع منحه حق ملكية ثلث الشركة وثلث صافي الدخل.

ونفترض أيضاً أن منشأة ولید تشتمل على صافي أصول ملموسة وغير ملموسة

قابلة للتحقق قدرها ٢٠ ٠٠٠ ريال. ولأن منشأة وليد تحقق أرباح عالية فقد تم الاتفاق بين الشريكين القديين والشريك الجديد على تقويم شركة الأخير بمبلغ ٣٥ ٠٠٠ ريال وفقاً لقيمتها العادلة الجارية. وبناءً على هذه الافتراضات نعرض فيما يلي قيد اليومية المتعلق بدخول الشريك الجديد وليد:

صافي الأصول الملموسة وغير الملموسة القابلة للتحقق	٢٠ ٠٠٠
الشهرة	١٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك وليد	٣٥ ٠٠٠
إثبات إنضمام الشريك وليد مع الاعتراف بشهرة للمنشأة	
الخاصة به والتي استثمرها في شركة سامي وخليل.	

ونوجه النظر إلى أن الاعتراف بالشهرة كجزء من استثمار الشريك الجديد لم يكن يتم إلا إذا كان استثمار الشريك الجديد ينطوي على منشأة قائمة لها قدرة مرفوعة على تحقيق الأرباح. أما إذا كان انضمام الشريك وليد تم عن طريق استثمار نقدي، وإذا كانت الحصة الممنوحة له في رأس المال أكبر من المبلغ الذي استثمره، فعندئذٍ يجب أن يسجل الفرق كمكافأة للشريك الجديد وليد من الشريكين القديين، أو تقويم الأصول الملموسة ذات القيمة المنخفضة بتخفيضها إلى ما يعادل قيمتها العادلة الجارية. ومن المعروف أن الشهرة لا تسجل في الدفاتر إلا إذا كانت مدعومة بدليل موضوعي.

Retirement of a Partner

إنفصال شريك

عندما يفصل أحد الشركاء من شركة التضامن فهو عادةً ما يحصل على نقدية أو على أي أصول أخرى من الشركة مباشرة. ومن المحتمل أيضاً أن يفصل أحد الشركاء ببيع حصته في الشركة إلى شريك أو أكثر من الشركاء الباقين بالشركة، أو إلى أي شخص من خارج الشركة. ولأننا سبق أن تناولنا المبادئ المحاسبية القابلة للتطبيق عند انضمام شخص خارجي، فإن مناقشتنا في الجزء التالي سوف تكون مقصورة على انفصال شريك مقابل حصوله على أصول من الشركة. وسوف نعتمد في مناقشتنا على افتراض أن للشريك الحق في الانسحاب وفقاً لشروط عقد الشركة. والجدير بالذكر أن أي شريك يكون دائماً له سلطة الانسحاب من الشركة

وهو أمر يختلف عن تمتعه بحق الانسحاب وفقاً لعقد الشركة. فالشريك الذي ينسحب مخالفاً شروط عقد الشركة أو بدون موافقة باقي الشركاء قد يكون مسؤولاً عن الإضرار بالآخرين.

تحديد قيمة حصة الشريك المنفصل

Computation of the Settlement Price

يشار التساؤل عادة عن القياس الملائم لحقوق الشريك المنفصل. ومن البديهي أن يكون رصيد حساب رأس مال الشريك المنفصل من المؤشرات الأولية لهذه الحقوق، ومع ذلك قد يحتاج هذا الرصيد إلى تعديلات حتى يعكس السعر العادل لتسوية صفقة الانفصال. وقد تتضمن التعديلات تصحيح الأخطاء في البيانات المحاسبية أو الاعتراف بالفروق بين القيمة الدفترية لصافي الأصول وقيمتها العادلة الجارية. ويجب على المحاسب قبل إجراء أي تعديلات أن يرجع إلى عقد الشركة للتعرف على ما إذا كانت هناك شروطاً خاصة عند حساب المبلغ الواجب دفعه للشريك المنفصل وقد تقضي هذه الشروط على سبيل المثال: تقويم الأصول بطريقة معينة، أو مراجعة الحسابات بواسطة مراجعين قانونيين، أو تقويم الشركة كوحدة مستمرة وفقاً لقواعد محددة. فإذا كانت السجلات المحاسبية الخاصة بالشركة غير دقيقة، أو لم تخضع للمراجعة، فمن المحتمل أن تكون أرصدة حسابات رأس المال غير صحيحة نتيجة الخطأ في تحديد مصروف الاستهلاك، وعدم الحذر عند تقدير الديون المشكوك في تحصيلها وأي عيوب محاسبية أخرى.

وإذا لم يتضمن عقد الشركة شروطاً تتعلق بكيفية تحديد حقوق الشريك المنفصل، فيمكن للمحاسب أن يحصل على موافقة الشركاء على اتباع أسلوب معين لتحديد السعر العادل الذي يمنح للشريك المنفصل. وفي معظم الأحوال، يتم تحديد حقوق الشريك المنفصل على أساس القيمة العادلة الجارية لصافي أصول الشركة. وفي هذه الحالة، إذا ظهرت مكاسب أو خسائر نتيجة وجود فروق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة الجارية يجب توزيعها على الشركاء طبقاً لنسبة توزيع صافي الدخل. وبعد الانتهاء من تحديد حق الشريك المنفصل وفقاً للقيم العادلة الجارية للأصول، فقد يوافق باقي الشركاء على تسوية الأمر بدفع هذا المبلغ، أو قد يوافقون على دفع مبلغ مختلف. وعموماً، يعتبر تحديد القيمة العادلة الجارية

للشريك المنفصل خطوة ضرورية لإمكانية توصل الشركاء إلى تسوية مرضية. وبعد تسوية الأمر يجب أن تسجل القيم العادلة الجارية وما يرتبط بها من تغيرات في السجلات المحاسبية.

دفع مكافأة للشريك المنفصل Payment of bonus to retiring Partner

قد يتضمن عقد الشركة شرط الاعتراف بالشهرة عند انفصال أحد الشركاء، وقد ينص هذا الشرط على أسلوب محدد لكيفية حساب هذه الشهرة. وقد جرت العادة على توزيع قيمة الشهرة المحسوبة على حسابات رؤوس أموال الشركاء وفقاً لنسبة توزيع صافي الدخل. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن حسن وحسان وحسونة شركاء في شركة تضامن، وقد قرر حسونة الانفصال من هذه الشركة، وقد كان رصيد حساب رأس مال كل شريك مبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهم بالتساوي. وإذا افترضنا أن عقد الشركة ينص على أن للشريك المنفصل أن يحصل على رصيد حساب رأسماله بالإضافة إلى حصته في الشهرة. وفي وقت انفصال الشريك حسونة اتفق الشركاء على تقدير قيمة هذه الشهرة بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال. وفي رأينا أن مثل هذه الشهرة لا ينبغي إثباتها في السجلات المحاسبية.

فهناك اعتراضات قوية على إثبات الشهرة في الدفاتر إذا تم تحديدها بالطريقة السابقة. فالمبلغ الذي سيدفع فعلاً من هذه الشهرة ضمن القيمة التي سوف تسدد للشريك المنفصل هو ١٠ ٠٠٠ ريال، أما المبلغ الباقي وقدره ٢٠ ٠٠٠ ريال سوف لا يدفع بمعرفة الشركة. والجدير بالذكر أن إثبات الشهرة في الميزانية العمومية وفقاً لهذه الطريقة لا يستند إلى دليل موضوعي ويتناقى مع مبدأ التكلفة. وفي هذا الصدد لا تعتبر موافقة الشركاء على تقدير قيمة الشهرة بمثابة دليل موضوعي لقيم الأصول. والحل البديل، هو أن تسجل الشهرة بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال فقط ويسجل نفس المبلغ في الجانب الدائن من حساب رأس مال الشريك المنفصل حسونة باعتبار أن المبلغ دفع إليه فعلاً. وقد يكون هذا الأسلوب أكثر تبريراً، ولكن ما زال الدليل الموضوعي لوجود الشهرة يشوبه القصور. ولذلك، قد يكون الأسلوب الأكثر قبولاً للمحاسبة عن انفصال الشريك حسونة هو معالجة المبلغ المدفوع إليه وقدره

١٠ ٠٠٠ ريال كمكافأة بدلاً من معالجته كشهرة.

ولأن تسوية حصة الشريك المنفصل حسونة مستم عن طريق دفع رصيد حساب رأسماله وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال، بالإضافة إلى المكافأة المقدرة وقدرها ١٠ ٠٠٠ ريال فعندئذ تسجل عملية الانفصال بالقيد التالي:

رأس مال الشريك حسونة	٦٠ ٠٠٠
رأس مال الشريك حسن	٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك حسان	٥ ٠٠٠
التقديرة	٧٠ ٠٠٠

إثبات المبلغ المدفوع إلى الشريك المنفصل حسونة متضمناً
١٠ ٠٠٠ ريال كمكافأة.

ونوجه النظر إلى أن أسلوب المكافأة الموضح هنا يتلاءم فقط عندما يزيد المبلغ المدفوع للشريك المنفصل عن القيمة الدفترية لرأسماله. فضلاً عن ذلك فإن استخدام أو عدم استخدام مصطلح الشهرة Goodwill عند تسوية الصفقة ليس له تأثير، فجوهر الموضوع هو تحديد المبلغ الواجب دفعه إلى الشريك المنفصل.

إنفصال الشريك بمقابل أقل من القيمة الدفترية

Settlement With Retiring Partner for Less than Carrying Amount

قد يسمى أحد الشركاء إلى الانفصال من الشركة نتيجة إحسامه بحالتها غير المرضية، وفي مثل هذه الحالة قد يقبل مبلغ أقل من حصته. وفي حالات أخرى، قد يقبل أحد الشركاء مبلغ أقل من القيمة الدفترية نتيجة وجود مشاكل شخصية، أو لقناعته بأن صافي أصول الشركة مقومة بما يزيد عن قيمتها الحقيقية، أو أنه يتوقع انخفاض أرباح الشركة في المستقبل.

وباختصار، هناك عدة عوامل قد تدفع أحد الشركاء على قبول مبلغ أقل من رصيد حساب رأسماله عند انسحابه من الشركة. وعندما تتم تسوية حصة الشريك المنفصل بأقل من قيمتها، فنادرًا ما يستلزم الأمر توفر دليل موضوعي لتقويم

الأصول، والمعالجة المحاسبية المفضلة في هذه الحالة عدم التعرض لتقويم الأصول إذا لم يكن هناك رصيد كبير للشهرة في السجلات المحاسبية. هذا ويعالج الفرق بين حساب رأس مال الشريك المنفصل والمبلغ المدفوع إليه كمكافأة للشركاء الباقين في الشركة.

ونفترض على سبيل المثال أن سليم وسلمان شركاء في شركة تضامن ويبلغ رصيد حساب رأسمال كل منهم ٦٠ ٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهم بالتساوي ونفترض أن سلامة قرر الانفصال عن الشركة وحصل مقابل ذلك على مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذ تسجل عملية الانفصال بقيد اليومية التالي:

رأس مال الشريك سلامة	٦٠ ٠٠٠
التقديية	٥٠ ٠٠٠
رأس مال الشريك سليم	٥ ٠٠٠
رأس مال الشريك سلمان	٥ ٠٠٠

إثبات لإنفصال الشريك سلامة مقابل مبلغ أقل
من القيمة الدفترية لحقوقة.

وغالباً ما تؤجل التسوية النهائية لمستحقات الشريك المنفصل لبعض الوقت بعد انسحابه حتى تتمكن الشركة من تدبير التقديية اللازمة له، أو لتحديد صافي الدخل من بداية العام حتى تاريخ انسحابه، أو لاتخاذ أي إجراءات أخرى. والجدير بالذكر أن انفصال الشريك لا يعفيه من المسؤولية الشخصية عن الديون الموجودة على الشركة حتى تاريخ انفصالة.

Death of a Partner

وفاة أحد الشركاء

غالباً ما ينص عقد شركة التضامن أن يقوم كل شريك بالتأمين على حياته حتى تكون الأموال متاحة للتسوية في حالة وفاة أي شريك. وقد ينطوي عقد الشركة على شرط أن يقوم الشركاء الباقين على قيد الحياة بشراء حصة الشريك الذي يتوفى وهناك نمط آخر من الشروط يكفل للشركاء الباقين على قيد الحياة الحق في قبول أو رفض شراء حصة الشريك المتوفى.

Limited Partnerships**شركات الأشخاص محدودة المسؤولية**

تجيز بعض التشريعات تكوين شركات أشخاص محدودة. ومن أهم الاختلافات بين شركات الأشخاص المحدودة وشركة التضامن ما يلي:

١ - لا يتحمل الشريك محدود المسؤولية Limited Partner بالتزامات الشركة ولكن يتحمل بهذه الالتزامات الشريك العام General Partner .

٢ - لا يساهم الشريك محدود المسؤولية في إدارة عمليات الشركة غير العامة .

٣ - تقتصر استثمارات الشريك محدود المسؤولية على النقدية والأصول الأخرى دون الخدمات .

٤ - قد لا يظهر لقب الشريك محدود المسؤولية في اسم الشركة .

٥ - يتم تشكيل شركة الأشخاص محدودة المسؤولية بناءً على ترخيص يصدر من الجهاز الحكومي المختص الموجود في المدينة التي يقع فيها المركز الرئيسي للشركة. ويتضمن هذا الترخيص العديد من العناصر التي يتضمنها عقد شركة التضامن والتي عرضناها في بداية هذا الفصل. علاوة على هذه العناصر يجب أن يتضمن الترخيص اسم وعنوان كل شريك محدود المسؤولية وكل شريك عام، والنقدية والأصول الأخرى المستثمرة بواسطة كل شريك محدود المسؤولية، وشروط العائد على الاستثمار الذي يمنح للشريك محدود المسؤولية، وأولوية الشركاء محدودي المسؤولية على بعضهم البعض، ثم أي حقوق تمنح للشركاء محدودي المسؤولية في اختيار الشركاء العموميين أو استبعادهم، أو تصفية الشركة أو تعديل شهادة تكوين الشركة.

هذا وتصدر شركة الأشخاص المحدودة صكوك مقابل رأس المال، وهي شبه الأسهم إلى حد ما، ويطلق عليها وحدات Units الملكية. وتأخذ كل وحدة قيمة معينة، ولتكن ألف أو ألفين ريال على سبيل المثال. ويحصل كل شريك سواء عام أو محدود على عدد من الوحدات مقابل استثماره، وقد تكون هذه الوحدات موضوعاً للتداول أو قد تستردها الشركة مقابل سداد قيمتها إلى الشريك المنسحب.

المحاسبة عن شركات الأشخاص محدودة المسؤولية

Accounting for Limited Partnerships

تتطابق المحاسبة عن العمليات في شركات الأشخاص محدودة المسؤولية مع المحاسبة عن العمليات في شركات التضامن باستثناء أن الشركاء محدودو المسؤولية ليس لهم الحق في الحصول على مسحوبات دورية، ومن ثم لا يفتح لهم حساب مسحوبات في دفتر الأستاذ. فضلاً عن ذلك قد يتزايد عدد الشركاء محدودو المسؤولية المنفصلين من الشركة والمنضمين إليها، ولذلك يجب إمساك دفتر أستاذ مساعد لهؤلاء الشركاء مائل لحساب المساهمين في شركات المساهمة بحيث يفصح عن حساب رأسمال كل شريك والزيادات الناتجة من صافي الدخل والانخفاضات الناتجة من صافي الخسارة، ثم الانخفاضات الناتجة عن الانفصال.

القوائم المالية المتعلقة بشركات الأشخاص محدودة المسؤولية

Financial Statements for Limited Partnerships

تتشرط النشرة المحاسبية رقم (٤٠) الصادرة عن الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية توفر معايير معينة في القوائم المالية الصادرة عن شركات الأشخاص المحدودة حتى يمكن الموافقة على إدراجها في السوق المالية. ونعرض فيما يلي المعايير التي تتضمنها هذه النشرة^(١):

«يجب عند إعداد الميزانية العمومية في شركات الأشخاص المحدودة أن يتم التمييز في قطاع حقوق الملكية بين النوعين الرئيسيين للملكية، فحقوق الملكية المتعلقة بالشركاء العموميين يجب أن تظهر بصفة مستقلة عن حقوق ملكية الشركاء محدودي المسؤولية. وكذلك يجب الإفصاح عن عدد الملاك في كل نوع... وعدد وحدات صكوك الملكية المتداولة من كل نوع. كما يجب إعداد قائمة عن التغيرات في حقوق الملكية لكلا نوعي الملكية في كل فترة يعد عنها قائمة دخل. كما يجب إعداد قائمة الدخل في شركة الأشخاص محدودة المسؤولية بحيث توضح المبلغ الإجمالي الموزع من صافي الدخل (أو الخسارة) على الشركاء غير محدودي المسؤولية

(١) Staff Accounting Bulletin 40, Topic F, Securities and Exchange Commission (Washington: 1981).

والمبلغ الإجمالي الموزع على الشركاء محدودي المسؤولية كما يجب أن توضح قائمة الدخل نتائج العمليات على أساس الوحدة المتداولة من صكوك الملكية.

ومع أن المعايير السابقة تعتبر ملزمة لشركات الأشخاص محدودة المسؤولية التي تخضع لإشراف الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية، إلا أنها تعتبر ملائمة لشركات الأشخاص محدودة المسؤولية الأخرى.

ولتوضيح القوائم المالية المتعلقة بشركة أشخاص محدودة المسؤولية نفترض أن محمد السلطان أنشأ شركة أشخاص محدودة باسم شركة السلطان وذلك في غرة محرم ١٤٠٧ هـ. وقد حصل محمد السلطان على ٣٠ وحدة من صكوك الملكية باعتباره الشريك العام مقابل ١٠٠٠ ريال للوحدة. أما باقي الشركاء فقد كانوا محدودي المسؤولية حيث حصلوا على ٥٧٠ وحدة ملكية مقابل ١٠٠٠ ريال للوحدة. وتنص شهادة إنشاء الشركة على أن الشركاء المحدودين يمكنهم سحب صافي حقوقهم (الاستثمار مضافاً إليه صافي الدخل أو مطروحاً منه صافي الخسارة) في ٣٠ من ذي الحجة من كل عام. وتنص الشهادة أيضاً على أن لمحمد السلطان الحق في الحصول على مسحوبات شهرية قدرها ٥٠٠ ريال، ومع ذلك فهو لم يحصل على هذه المسحوبات حتى نهاية العام. ويفترض أن الشركة حققت صافي دخل قدره ٩٠٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ، وأنه في ذلك التاريخ انسحب اثنان من الشركاء محدودي المسؤولية وكانت حقوق ملكيتهم تتكون من ٤٠ وحدة. وبناءً على ذلك نعرض فيما يلي القوائم المالية المختصرة المتعلقة بشركة السلطان كما أعدت وفقاً لمعايير النشرة المحاسبية رقم ٤٠ :

شركة السلطان
(شركة أشخاص محدودة)
قائمة الدخل
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

ريال	الإيرادات
٤٠٠٠٠٠٠	التكاليف والمصروفات
٣١٠٠٠٠	صافي الدخل
٩٠٠٠٠	

توزيع صافي الدخل (بواقع ١٥٠ ريال لكل وحدة على أساس عدد الوحدات المتداولة وقدرها ٦٠٠ وحدة) (*) .

٤٥٠٠ ريال	حصة الشريك العام (٣٠ وحدة)
٨٥٥٠٠ ريال	حصة الشركاء محدودي المسؤولية (٥٧٠ وحدة)
٩٠٠٠٠ ريال	الجملة

(*) حصة الوحدة = ٩٠٠٠٠ ريال + ٦٠٠ وحدة = ١٥٠ ريال .

شركة السلطان
(شركة أشخاص محدودة)
قائمة رأسمال الشركاء
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠

يسان	الشريك العام	الشركة محدودي المسؤولية	الإجمالي
	وحدات	البلغ	وحدات
الاستثمار الأصلي في بداية العام	٣٠	٣٠٠٠٠	٥٧٠
يضاف صافي الدخل		٤٥٠٠	٧٠٠٠٠
			٦٠٠٠٠٠
جملة	٣٠	٣٤٥٠٠	٥٧٠
يطرح الوحدات المستردة		٤٠	٤٠٤٦٠٠٠
			٦٩٠٠٠٠
رأسمال الشركاء في نهاية العام	٣٠	٣٤٥٠٠	٥٦٠٦٠٩٥٠٠
			٦٤٤٠٠٠

شركة السلطان
(شركة أشخاص محدودة)
الميزانية العمومية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الأصول	رأس مال الشركاء والالتزامات
الأصول المتداولة	٢٤٠٠٠٠
الأصول الأخرى	٧٦٠٠٠٠
	٣٥٦٠٠٠
	جملة الالتزامات
	رأس مال الشركاء (*)
	الشريك العام
	الشركاء محدودي المسؤولية
	٣٤٥٠٠
	٦٠٩٥٠٠
	٦٤٤٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠

(*) نصيب وحدة الملكية ١١٥٠ ريال، محسوبة على أساس قسمة رأسمال الشركاء في نهاية العام وقدره ٦٤٤٠٠٠ ريال على عدد وحدات الملكية المتداولة وقدرها ٥٦٠ وحدة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة

- (١) عند تكوين شركة التضامن يستثمر غالب الشركاء أصولاً أخرى بالإضافة إلى النقدية مثل الأراضي، والمباني والآلات. فهل يجب إثبات الأصول غير النقدية في سجلات شركة التضامن بالقيمة العادلة الجارية أم بتكلفتها عندما كانت في حيازة الشركاء أو بقيمة أخرى؟ أذكر الأسباب التي تؤيد إجابتك.
- (٢) هناك بعض من منشآت المحاسبين القانونيين التي يعمل لديها الآلاف من الموظفين، والمئات من الشركاء، وتمارس نشاطها محلياً وعالمياً. فهل يعتبر تكوين شركة مساهمة أكثر ملائمة من تكوين شركة تضامن لمثل هذه التنظيمات الكبيرة؟ اشرح.
- (٣) وضح كيف تظهر القروض التي يقرضها أو يقترضها الشركاء في الميزانية العمومية، وكذلك المعالجة المحاسبية لفوائد هذه القروض.
- (٤) اشرح كيف تظهر رواتب الشركاء في قائمة الدخل لشركة تضامن، في ظل كافة الافتراضات الممكنة.
- (٥) أذكر خمسة بنود على الأقل من البنود التي يجب أن يشتمل عليها عقد شركة تضامن.
- (٦) أذكر أربعة أساليب على الأقل يتم في ظلها تقسيم الأرباح بين الشركاء.
- (٧) وافق كل من أحمد وحماة على انضمام حسين إلى شركتهما ويكون له ثلث رأس مال الشركة مقابل استثماره مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال. هل يعني هذا العرض أن من حق حسين الحصول على ثلث أرباح شركة التضامن؟
- (٨) أبرم كل من أمير وشكري عقداً لتكوين شركة تضامن، على أن يستثمر أمير مبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال وشكري ٢٠ ٠٠٠ ريال. وقد اقترح أمير أن تحسب فائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال بمعدل ٨٪، وتوزع أي أرباح متبقية بعد ذلك على أسس نسبة متوسط أرصدة حسابات رأس المال. إلا أن

شكري يفضل أن توزيع الأرباح بالكامل على أساس نسبة متوسط أرصدة حسابات رأس المال. علق على هذين الافتراضين.

(٩) كان عقد شركة التضامن المكونة من ماجد ورافت مقتضياً جداً فيما يتعلق بموضوع توزيع الأرباح. حيث يقضي بتوزيع الأرباح بنسبة ٨٠٪ و ٢٠٪ لكل من ماجد ورافت على التوالي، وأن يكون لكل شريك الحق في سحب مبلغ في حدود ٢٠٠٠ ريال في الشهر. ما الصعوبات التي تراها في تنفيذ هذا العقد؟ حدد المشاكل أو الصعوبات الممكنة في ظل افتراض تحقيق صافي دخل قدره ١٠٠٠٠٠ ريال في العام الأول من تكوينها.

(١٠) يدير كل من هجري ويسري شركة تضامن منذ سنوات عدة، ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد وافقا في غرة محرم ١٤٠٦ هـ على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بحيث يحصل هجري على ٧٠٪ ويسري على ٣٠٪. وقد تسلمت الشركة مبلغ ١٠٠٠٠ ريال في غرة ربيع الأول كسوية لخطأ عن عقد تم تنفيذه في سنة ١٤٠٥ هـ. ولأن النزاع حول هذا الخطأ كان يكتفه درجة عالية من عدم التأكد فلم يعترف بهذا المبلغ في دفاتر الشركة حتى تاريخ استلامه. وضح المعالجة المحاسبية التي توصى بها بخصوص هذا المبلغ.

(١١) هل يجب إعادة تقدير القيم الدفترية لأصول شركة تضامن لتتطابق مع القيم العادلة الجارية لها عند انضمام شريك جديد أو انفصال أحد الشركاء القدامى؟ إشرح شرحاً وافياً مع ضرب أمثلة محددة.

(١٢) تطلب انضمام شريك جديد لشركة تضامن قائمة استثمار مبلغ نقدي كبير يفوق القيمة الدفترية لحصته في صافي الأصول. بأي أسلوب يتم تسجيل هذه العملية؟ وما هو الجدل الرئيسي المثار حول كل أسلوب؟

(١٣) يدير كل من حمدي وشادي وعمري شركة تضامن منذ سنوات عدة ويقتسموا الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي. وقد وافق الشركاء على ضم مأمون للشركة لما يتمتع به من كفاءة في الإدارة وعلاقاته الشخصية الطيبة مقابل حصوله على $\frac{1}{4}$ رأس مال الشركة، وأن يقتسموا الأرباح والخسائر

بالتساوي. ويقترح حمدي إعادة تقدير صافي الأصول في السجلات المحاسبية للشركة وفقاً للقيم العادلة الجارية لها عند انضمام مأمون. إلا أن شادي وعمرى عارضاً هذا الاقتراح. ما الرأي حول إعادة تقدير صافي الأصول عند انضمام مأمون؟ وما البديل، أن وجد، الذي تقترحه بخصوص إعادة تقدير صافي الأصول؟

(١٤) تعمل شركة تضامن مكونة من شريف وطارق وأحمد بنجاح منذ سنوات عديدة. ويفكر أحمد الآن في الانفصال عن الشركة. وكانت النقطة مثار الجدل خلال مناقشة عملية التسوية مع أحمد هي أن المخزون يقوم من سنوات عديدة وفقاً لطريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً. ويقترح أحمد تحديد تكلفة إحلال المخزون والتي تفوق قيمته الدفترية واعتبار الزيادة مكاسباً يتم اقتسامها بالتساوي فيما بينهم. وقد اعترض شريف على هذا الاقتراح على أساس أن طريقة تقويم المخزون التي توفر نتائج صحيحة ومعقولة سيتم اتباعها بثبات خلال الفترات القادمة، وأن التحول من هذه الطريقة سيعطي صورة غير صحيحة عن أرباح الشركة. علق على الاعتراضات التي قدمها شريف.

(١٥) صالح والشيفي شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد عرضاً على البسام الانضمام إليهما. على أن يكون له $\frac{1}{3}$ رأس المال والأرباح مقابل استثمار مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال نقداً. وكان رأس مال الشركة قبل انضمام البسام ١١٠٠٠٠ ريال. إلا أن البسام عرض مبلغ ٤٠٠٠٠ ريال، وأوضح أن فحص سجلات الشركة كشف عن وجود متأخرات لدى المدينين من زمن بعيد، كما أنه يوجد مخزون متقادم بمبلغ كبير. وقد أكد كل من صالح والشيفي أن المخزون قد تم تقويمه وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها وأن حسابات العملاء سيتم تحصيلها بالكامل. وعلى الرغم من الجدل فقد تمت الموافقة على انضمام البسام على أساس مبلغ ٤٠٠٠٠ ريال. إشرح أسلوبين مختلفين لإثبات انضمام البسام إلى الشركة، ثم بين أي الأسلوبين تفضل. علق على إمكانية تسجيل الشهرة.

(١٦) استثمر كل من أيمن ورضوان مبلغ ٢٠٠ ريال لتكوين شركة تضامن بغرض إنشاء مركز تجاري. وقد حصلت الشركة على قرض قدره ٨٠٠ ٠٠٠ ريال لتمويل عملية الإنشاء ولن يتم دفع أي شيء من هذا القرض لمدة سنتين. وقد سحب كل شريك مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من النقدية المتوفرة من القرض. هل يجب إظهار الاستثمارات ومقدارها ٤٠٠ ريال، والمسحوبات ومقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال في الميزانية العمومية لشركة التضامن؟

(١٧) سأل أحد المراجعين الرأي بخصوص القوائم المالية الخاصة بشركة أشخاص محدودة المسؤولية بها شريك غير محدود المسؤولية. هل يجب أن تتضمن القوائم المالية لشركة الأشخاص المحدودة وتقرير المراجع عنها بياناً مالياً مستقلاً خاص بالشريك العام (غير محدود المسؤولية).

ثانياً - التمارين

التمرين الأول

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - أسس (أ) و (ب) شركة تضامن في غرة ربيع الأول ١٤٠١ هـ وكانت الأصول المستثمرة من كل منهما (بالتقييم العادلة الجارية) على النحو التالي :

	(أ)	(ب)
نقدية	٣٠ ٠٠ ريال	٧٠ ٠٠٠ ريال
معدات	٣٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
مباني		٢٢٥ ٠٠٠

وكانت المباني مرهونة مقابل ورقة دفع قيمتها ١٨٠ ٠٠٠ ريال سبق أن تعهدت الشركة بسدادها. ويقضي عقد الشركة بأن توزع الأرباح والخسائر بين (أ) و (ب) بنسبة ٣٠٪ و ٧٠٪ على التوالي. على ضوء هذه المعلومات يكون رصيد حساب رأس مال (ب) في غرة ربيع الأول ١٤٠١ هـ :

أ - ١٩٠ ٠٠٠ ريال	ب - ٢٠٥ ٠٠٠ ريال
ج - ٢١٤ ٠٠٠ ريال	د - ٢٧٠ ٠٠٠ ريال

٢- فيما يلي أرصدة حسابات رأس مال شركة التضامن المكونة من فريد وكامل ومرسى وذلك في غرة جمادي الآخرة سنة ١٤٠١ هـ، بالإضافة إلى نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم:

فريد (٥٠٪)	١٣٩ ٢٠٠ ريال
كامل ($\frac{1}{3}$ ٣٣٪)	٢٠٨ ٨٠٠
مرسى ($\frac{2}{3}$ ١٦٪)	٩٦ ٠٠٠
الإجمالي	٤٤٤ ٠٠٠ ريال

وقد انضم إلى الشركة في غرة جمادي الآخرة ١٤٠١ هـ حامد حيث اشترى حصة من فريد وكامل بالتناسب في كل من صافي الأصول والدخل مقابل مبلغ ١٣٢ ٠٠٠ ريال. ونتيجة لهذه العملية أصبح لحامد $\frac{1}{6}$ صافي أصول ودخل الشركة. بافتراض عدم إثبات الشهرة الضمنية، فما هي المكاسب المحققة لكل من فريد وكامل معاً من بيع جزء من حصتيهما في الشركة إلى حامد؟

- أ - لا شيء.
ب - ٤٣ ٢٠٠ ريال.
ج - ٦٢ ٤٠٠ ريال.
د - ٨٢ ٠٠٠ ريال.

٣- يقتسم كل من عبد الحليم وفريد وأرباح وخسائر شركتهما بنسبة ٧ : ٣ على التوالي. وكانت أرصدة حسابات رأسمالها في ٥ من ذي القعدة ١٤٠٤ هـ كما يلي:

عبد الحليم	٧٠ ٠٠٠ ريال
فريد	٦٠ ٠٠٠

وقد وافق كل من عبد الحليم وفريد على انضمام الكحلوي إليهما كشريك بحصة مقدارها $\frac{1}{3}$ رأس مال الشركة والأرباح أو الخسائر وذلك مقابل استثمار مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال. وقد بدأت شركة التضامن الجديدة برأس مال إجمالي قدره ١٨٠ ٠٠٠ ريال. ما هي أرصدة حسابات رأس مال كل من عبد الحليم وفريد والكحلوي عقب انضمام الكحلوي مباشرة وعلى التوالي؟

- أ - ٦٠ ٠٠٠ ريال و ٦٠ ٠٠٠ ريال و ٦٠ ٠٠٠ ريال.
 ب - ٦٣ ٠٠٠ ريال و ٥٧ ٠٠٠ ريال و ٦٠ ٠٠٠ ريال.
 ج - ٦٣ ٣٣٣ ريال و ٥٦ ٦٦٧ ريال و ٦٠ ٠٠٠ ريال.
 د - ٧٠ ٠٠٠ ريال و ٦٠ ٠٠٠ ريال و ٥٠ ٠٠٠ ريال.

يعتمد كل من السؤال الرابع والخامس على المعلومات التالية: فيما يلي الميزانية العمومية المختصرة لشركة التضامن المكونة من (أ)، (ب) و (ج) الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٦ : ٣ : ١ على التوالي:

الأصول

نقدية	٨٥ ٠٠٠ ريال
أصول أخرى	٤١٥ ٠٠٠
إجمالي الأصول	<u>٥٠٠ ٠٠٠ ريال</u>

الالتزامات ورأس مال الشركاء

التزامات	٨٠ ٠٠٠ ريال
رأس مال (أ)	٢٥٢ ٠٠٠
رأس مال (ب)	١٢٦ ٠٠٠
رأس مال (ج)	٤٢ ٠٠٠

إجمالي الالتزامات ورأس مال الشركاء	<u>٥٠٠ ٠٠٠ ريال</u>
------------------------------------	---------------------

٤ - تظهر الأصول والالتزامات السابقة بقيمتها العادلة، وترغب الشركة في ضم (د) كشريك بحصة مقدارها ٢٥٪ من رأس المال والدخل دون إثبات شهرة أو مكافأة. ما هو المبلغ الذي يجب على (د) استثماره سواء نقداً أو بأصول أخرى؟

- أ - ٧٠ ٠٠٠ ريال. ب - ١٠٥ ٠٠٠ ريال.
 ج - ١٢٥ ٠٠٠ ريال. د - ١٤٠ ٠٠٠ ريال.

٥ - افترض أن الشركاء وافقوا بدلاً من ذلك، على بيع ٢٠٪ من حصص أسماهم

ودخلهم على التوالي إلى (د) نظير مبلغ ٩٠ ٠٠٠ ريال يدفع إليهم مباشرة. كما وافق الشركاء على إثبات الشهرة الضمنية قبل انضمام الشريك (د) مباشرة. ما هي أرصدة حسابات رأس مال كل من (أ) و (ب) و (ج) على التوالي بعد انضمام (د).

- أ - ١٩٨ ٠٠٠ ريال و ٩٩ ٠٠٠ ريال و ٣٣ ٠٠٠ ريال.
 ب - ٢٠١ ٦٠٠ ريال و ١٠٠ ٨٠٠ ريال و ٣٣ ٦٠٠ ريال.
 ج - ٢١٦ ٠٠٠ ريال و ١٠٨ ٠٠٠ ريال و ٣٦ ٠٠٠ ريال.
 د - ٢٥٥ ٦٠٠ ريال و ١٢٧ ٨٠٠ ريال و ٤٢ ٦٠٠ ريال.

التمرين الثاني:

حدث انخفاض قدرة ٦٠ ٠٠٠ ريال في رصيد حساب رأس مال عمر أحد الشركاء في شركة تضامن والذي يشارك في الأرباح والخسائر بنسبة ٣٠٪. وذلك خلال سنة ١٤٠٤ هـ. وقد بلغت مسحوبات عمر خلال سنة ١٤٠٤ هـ مبلغ قدره ١٣٠ ٠٠٠ ريال (جعل حساب رأس ماله مدينياً بها)، كما استثمر أصولاً قيمتها العادلة الجارية ٢٥ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد صافي دخل هذه الشركة عن سنة ١٤٠٤ هـ.

التمرين الثالث:

يقضي عقد شركة التضامن المكونة من كارم والتباني والعتار بأن كارم هو الشريك المدير مقابل حصوله على مكافأة تعادل ٢٠٪ من الأرباح، وتوزع الأرباح المتبقية بعد ذلك بنسبة ٤٠٪ لكل من كارم والتباني و ٢٠٪ للعتار. وقد بلغت أرباح السنة الأولى (قبل المكافأة) ٦٣ ٦٠٠ ريال.

المطلوب:

إشرح أسلوبين مختلفين يمكن من خلالها تفسير شرط المكافأة، مع تحديد كيفية توزيع الأرباح تحت كل بديل وحساب أرباح كل شريك.

التمرين الرابع:

يقتسم كل من ناجي والبطل، شريكان في شركة تضامن، الأرباح والخسائر

بالتساوي ورصيد حساب رأس مال كل منهما ١٠٠ ٠٠٠ ريال. وقد باع البطل (ب) بالتفاهق مع (ناجي) $\frac{1}{5}$ حصته في رأس المال إلى ابنه هيثم مقابل مبلغ ٢٥ ٠٠٠ ريال، على أن يتم السداد على خمسة أقساط سنوية متساوية بدون فوائد.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل التغير في الملكية، وشرح لماذا توصي أولاً توصي بإثبات التغير في تقييم صافي الأصول في السجلات المحاسبية للشركة.

التمرين الخامس:

كان رصيد حساب رأس مال الشريكين (ل)، (م) لكل منهما ٧٠ ٠٠٠ ريال، ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد وافق الشريكان على انضمام (ن) إلى الشركة بحصة مقدارها $\frac{1}{4}$ صافي أصول الشركة و $\frac{1}{4}$ الأرباح والخسائر مقابل أن يستثمر مبلغ قدره ١٠٠ ٠٠٠ ريال في المنشأة. افترض أن صافي الأصول قوم وفقاً للتقييم العادلة الجارية، وأنه تم انضمام (ن) على أساس منح كل من (ل) و (م) مكافأة.

المطلوب:

أجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام (ن) للشركة.

التمرين السادس:

افترض أن (أ) و (ب) يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٦٠:٤٠، وأن أرصدة حسابات رأسمالهما كانت (أ) ٦٠ ٠٠٠ ريال و (ب) ٤٠ ٠٠٠ ريال. وقد وافقاً على انضمام (ج) إلى الشركة بحصة مقدارها ٣٠٪ من صافي الأصول و ٢٠٪ في صافي الأرباح والخسائر، مقابل أن يستثمر (ج) مبلغ وقدره ٥١ ٠٠٠ ريال. وأصبحت نسب توزيع الدخل الجديدة ٤٨: ٣٢: ٢٠ لكل من (أ) و (ب) و (ج) على التوالي. ويناقش الشركاء ما إذا كان تسجيل انضمام الشريك (ج) سيكون على أساس منح كل من (أ) و (ب) مكافأة أو سيكون بإثبات الشهرة.

المطلوب:

أ - ما قيمة مكافأة كل من (أ) و (ب) على التوالي؟

ب - ما مقدار الشهرة الضمنية في ضوء استثمار الشريك (ج)؟

ج - هل يعتبر أسلوب الشهرة أكثر فائدة للشريك (ج) إذا تمجعت النية إلى إزالة الشهرة خلال السنتين القادمتين؟

د - ما قيمة المزايا أو العيوب بالريال التي تخص (ج) من استخدام أسلوب الشهرة؟

التمرين السابع:

تكونت شركة تضامن من تامر وهاشم في غرة ربيع الأول ١٤٠٨ هـ. وكانت القيم العادلة الجارية للأصول المستثمرة بواسطة كل شريك على النحو التالي:

	تامر	هاشم
نقدية	٢٥ ٠٠٠ ريال	٣٥ ٠٠٠ ريال
مخزون بضاعة	٥٥ ٠٠٠	
أراضي	٢٥ ٠٠٠	
مباني	٧٥ ٠٠٠	
معدات	١١٥ ٠٠٠	

وكان هناك قرض برهن المباني قدره ٣٠ ٠٠٠ ريال وتمهدت الشركة بسداده. ويقضي عقد الشركة بأن كل من تامر وهاشم يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ و ٦٠٪ على التوالي.

المطلوب:

أ - تحديد رصيد حساب رأس مال هاشم في غرة ربيع الأول بافتراض أنه جعل دائناً بصافي الأصول المستثمرة بواسطة هاشم.

ب - ما رصيد حساب رأس مال تامر في غرة ربيع الأول بافتراض أن عقد الشركة يقضي بأن لكل شريك حصة متساوية في رأس مال الشركة مع عدم الاعتراف بأي أصول غير ملموسة؟

التمرين الثامن:

كان رصيد حساب رأس مال كل من لمعي وماهر في بداية العام الجاري ٤٠ ٠٠٠ ريال و ٤٥ ٠٠٠ ريال على التوالي. ويتم توزيع الأرباح والخسائر بينهما على النحو التالي:

(١) تحسب فائدة على أرصدة حسابات رأس المال في بداية الفترة بمعدل ٨٪.

(٢) يصرف راتب سنوي قدره ١٥ ٠٠٠ ريال للمعي و ٧٥٠٠ ريال لماهر.

(٣) يوزع المتبقى من صافي الدخل أو الخسائر بنسبة ٣:٢ على التوالي.

وقد بلغ صافي الدخل المحقق عن العام الجاري قبل الفوائد والرواتب ١٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - بيان كيفية توزيع صافي الدخل المحقق وقدره ١٠ ٠٠٠ ريال بين كل من لمعي وماهر.

ب - بافتراض أن هناك اتفاق بين لمعي وماهر على اقتسام الأرباح بنسبة ٣:٢ مع ضمان حد أدنى من الأرباح قدره ١٥ ٠٠٠ ريال لماهر. بين كيفية توزيع صافي الدخل وقدره ١٠ ٠٠٠ ريال بين كل من لمعي وماهر.

التمرين التاسع:

فيما يلي العناصر التي أثرت على حسابي رأسمال كل من حمدي وإبراهيم عن سنة ١٤١٠ هـ:

حمدي	إبراهيم	
٢٠ ٠٠٠ ريال	٤٠ ٠٠٠ ريال	الرصيد في غرة محرم ١٤١٠ هـ
١٠ ٠٠٠		إستثمارات إضافية في غرة رجب ١٤١٠ هـ
	٢٠ ٠٠٠	مستحقات في غرة شوال ١٤١٠ هـ.

وقد بلغ صافي دخل الشركة ٢٤ ٠٠٠ ريال عن سنة ١٤١٠ هـ وذلك قبل الفوائد والرواتب.

المطلوب:

تحديد كيفية توزيع صافي الدخل في ظل الافتراضات التالية:

أ - أغفل عقد الشركة كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

ب - يوزع صافي الدخل والخسائر على أساس متوسط أرصدة حسابات رأس

المال (غير مشتملة على أرباح أو خسائر العام الجاري).

جـ - يوزع صافي الدخل والخسائر على أساس أرصدة حسابات رأس المال في بداية الفترة.

د - يوزع صافي الدخل والخسائر على أساس أرصدة حسابات رأس المال في نهاية الفترة (غير مشتملة على صافي دخل العام الجاري).

التمرين العاشر:

يقسم كل من أحمد وسمير، شريكان في شركة تضامن، الأرباح والخسائر بالتساوي، ورصيد حساب رأس مال كل منهما مساوي للآخر. وكانت القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة ٤٠ ٠٠٠ ريال. وقد انضم إليها جودت على أساس $\frac{1}{4}$ الأرباح وصافي الأصول - وقد استثمر جودت مبلغ ١٧ ٠٠٠ ريال نقداً في الشركة.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية التي توضح إثبات انضمام الشريك جودت في السجلات المحاسبية للشركة وفقاً لأسلوبين مختلفين. ثم حدد الحالات (إذا وجدت) التي يفضل في ظلها كل أسلوب.

التمرين الحادي عشر:

كان رصيد حساب رأسمال كل من (أ) و (ب) ١٥ ٠٠٠ ريال و ١٠ ٠٠٠ ريال على التوالي. ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ١:٣.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام الشريك (ج) إلى الشركة في ظل الحالات التالية:

أ - أن يستثمر (ج) مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال مقابل حصة مقدارها $\frac{1}{4}$ صافي الأصول، ويكون إجمالي رأس مال الشركة بعد انضمام (ج) ٤٠ ٠٠٠ ريال.

ب - أن يستثمر (ج) مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال منه ٥ ٠٠٠ ريال تعتبر مكافأة للشريكين (أ) و (ب)، وفي نفس الوقت تزيد القيمة الدفترية للمخزون السلمي

ببلغ ٨٠٠٠ ريال. ويسجل رأس مال (ج) ببلغ ١٠٠٠٠ ريال.

التمرين الثاني عشر:

أسس كل من بركات وكريم شركة تضامن في ٢ من محرم ١٤٠٤ هـ، واتفقا على اقتسام الأرباح والخسائر بنسبة ٩٠٪ و ١٠٪ على التوالي. وقد استثمر بركات مبلغ ٢٥٠٠٠ ريال نقداً. وساهم كريم بخبرته وإدارته للمنشأة كل الوقت. ولم تكن هناك مسحوبات خلال العام. وفيما يلي شروط عقد الشركة:

١ - تحسب فائدة سنوية على أرصدة حسابات رأس المال في بداية السنة وتجعل حسابات رأس المال دائنة بها، وذلك بواقع ٥٪.

٢ - يدفع لكريم راتب شهري قدره ١٠٠٠ ريال.

٣ - يتسلم كريم مكافأة مقدارها ٢٠٪ من الدخل قبل خصم الرواتب والمكافأة وفوائد أرصدة حسابات رأس المال.

٤ - تعتبر المكافأة والفوائد والرواتب مصروفات.

تشتمل قائمة الدخل عن سنة ١٤٠٤ هـ لشركة الأشخاص المذكورة على البيانات التالية:

إيرادات	٩٦ ٤٥٠
المصروفات (مشملة الرواتب والمكافأة والفوائد).	٤٩ ٧٠٠
صافي الدخل	٤٦ ٧٥٠

المطلوب:

تحديد مقدار مكافأة كريم عن سنة ١٤٠٤ هـ.

التمرين الثالث عشر:

كانت الميزانية العمومية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٢ هـ لشركة التضامن المكونة من عدي ويوسف وسعري كما يلي:

الأصول	
أصول متداولة	١٨٥ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٣٨٥ ٠٠٠

الإلتزامات ورأس مال الشركاء	
حسابات الدائنين	٨٥ ٠٠٠ ريال
قرض علي	١٥ ٠٠٠
رأس مال علي (٢٠٪)	٧٠ ٠٠٠
رأس مال يوسف (٢٠٪)	٦٥ ٠٠٠
رأس مال سمري (٦٠٪)	١٥٠ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات ورأس مال الشركاء.	٣٨٥ ٠٠٠ ريال

وقد قرر علي الانفصال عن الشركة، وقد اتفق على تعديل قيمة الأصول طويلة الأجل وفقاً لقيمتها العادلة الجارية ومقدارها ٢٦٠ ٠٠٠ ريال. وقد دفعت الشركة مبلغ ٩٢ ٠٠٠ ريال نقداً لعلبي عن حقوقه في الشركة بدون القرض الذي سيسدد له بالكامل. ولم يتم إثبات الشهرة في هذه العملية.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل تعديل الأصول بقيمتها العادلة الجارية، وانفصال علي من الشركة.

التمرين الرابع عشر:

أعد محاسب شركة التضامن المكونة من فاروق وجمال وهادي قيود اليومية التالية خلال العام المنتهي في ٣٠ من شعبان ١٤١٠ هـ:

سنة ١٤٠٩ هـ

في غرة رمضان

التقديرة	٥٠ ٠٠٠
الشهرة	١٥٠ ٠٠٠
رأس مال فاروق ($٠,٢٥ \times ١٥٠ ٠٠٠$)	٣٧ ٥٠٠
رأس مال جمال ($٠,٧٥ \times ١٥٠ ٠٠٠$)	١١٢ ٥٠٠
رأس مال هادي	٥٠ ٠٠٠

لتسجيل انضمام هادي بحصة مقدارها ٢٠٪ من صافي الأصول، وإثبات الشهرة في حسابات رأس مال فاروق وجمال على أساس النسبة السابقة لتوزيع الأرباح والخسائر، وقد تم حساب الشهرة كما يلي:

إجمالي رأس المال على أساس استثمار هادي ($٥ \times ٥٠ ٠٠٠$)	٢٥٠ ٠٠٠
ينقص: صافي الأصول قبل انضمام هادي	١٠٠ ٠٠٠
الشهرة	١٥٠ ٠٠٠ ريال

سنة ١٤١٠ هـ

٣٠ من شعبان

ملخص الدخل	٣٠ ٠٠٠
رأس مال فاروق ($٠,٢٠ \times ٣٠ ٠٠٠$)	٦ ٠٠٠
رأس مال جمال ($٠,٦٠ \times ٣٠ ٠٠٠$)	١٨ ٠٠٠
رأس مال هادي ($٠,٢٠ \times ٣٠ ٠٠٠$)	٦ ٠٠٠

لإثبات توزيع صافي الدخل المتبقي عن العام بنسبة ٢٠٪ لفاروق و ٦٠٪ لجمال و ٢٠٪ لهادي. وتقضي شروط عقد الشركة بدفع راتب سنوي قدره ٤٠ ٠٠٠ ريال لهادي، وقد تم إغفال هذا الشرط حيث أن صافي الدخل المحقق هو ٣٠ ٠٠٠ ريال فقط.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في ٣٠ من شعبان ١٤١٠ هـ واللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية والتي لم تقفل عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤١٠ هـ. بافتراض أن انضمام هادي للشركة سيسجل وفقاً لأصول المكافحة.

ثالثاً - الحالات:

الحالة الأولى:

عندما سألت عن كيفية الاختيار بين شركة تضامن وشركة مساهمة بغرض تخفيف العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن له، وذلك عندما يقرر مجموعة من الأشخاص تكوين منشأة أعمال، أجابك أحد طلبة المحاسبة بالآتي:

«الاختيار بسيط جداً. إذا كانت المنشأة ستأخذ شكل شركة تضامن فسيكون هناك نوع واحد من الضريبة وهي ضريبة الدخل الشخصي أما إذا كانت المنشأة شركة مساهمة فإنها ستدفع ضريبة الدخل بالإضافة إلى أن المساهمين عند استلامهم لتوزيعات الأسهم سوف يقومون بدفع ضريبة دخل مرة ثانية. ونتيجة لذلك فإن شركات التضامن يعتبر نوع من التنظيمات التي تؤدي دائماً إلى أقل عبء ضريبي».

المطلوب:

هل تتفق في الرأي مع هذا الطالب؟ إشرح.

الحالة الثانية:

يقسم كل من (س) و (ص) و (ع)، الشركاء في شركة تضامن، الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد كان صافي دخل الشركة عن العام الأول من تشغيلها ٣٠٠٠٠ ريال. وقبل نهاية العام بوقت قصير علم الشركاء بحدوث أمرين في غير صالح شركتهما وهما:

أ - إفلاس شاكر الألفي المدين للشريك (س) بسند أدنى قيمته ٢٠٠٠٠ ريال والذي سبق أن ظهره (س) للشركة مقابل استثماره الأصلي في الشركة وذلك بالقيمة الإسمية للسند الذي يستحق بعد ستين.

ب - ظهر في السوق حق اختراع جديد يتنافس حق الاختراع الذي قدمه

الشريك (ص) للشركة كجزء من استثماره الأصلي وكانت قيمة براءة الاختراع هذه ١٠ ٠٠٠ ريال، والتي أصبحت الآن لا قيمة لها. وكانت الشركة قد احتجزت السند الاذني انتظاراً لحصمه لدى أحد البنوك عند الحاجة إلى نقدية، وكانت الفوائد تدفع كل ربع سنة بانتظام قبل الإفلاس. ويتوقع الآن عدم تحصيل الفوائد أو المبلغ الأصلي. وقد قرر الشريك (ع) أن توزع الأرباح ومقدارها ٣٠ ٠٠٠ ريال على الشركاء بمعدل ١٠ ٠٠٠ ريال لكل شريك، على أن يتم خصم خسائر السند الاذني ومقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال من حساب رأس مال (ص)، وخسائر براءة الاختراع ومقدارها ١٠ ٠٠٠ ريال من حساب رأس مال (ص).

المطلوب:

هل توافق الشريك (ع) الرأي؟ إشرح.

الحالة الثالثة:

سعيد وعمرو شريكين في شركة تضامن منذ سنوات عديدة، ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. ويملكان ويديران فندقاً به ملاعب للجولف وتسهيلات مختلفة للاستجمام والاستمتاع بالطبيعة. ويملك سعيد رأس مال أكبر من عمرو، إلا أن عمرو يكرس معظم وقته لإدارة الفندق. ويقع الفندق في منطقة قابلة للنمو، كما أنه ينمو بسرعة مذهلة. ولمواجهة المشاكل المتوقعة من جراء النمو والتوسع وافقا على انضمام فريد كشريك بحصة مقدارها $\frac{1}{3}$ صافي الأصول والأرباح. ويتمتع فريد بخبرة ودراية كافية في الإدارة، كما أن لديه النقدية الكافية لسداد حصته في رأس مال الشركة. وقد انتدبت بواسطة الشركة لإبداء النصح بخصوص المشاكل المحاسبية التي ستنتج نتيجة انضمام فريد.

المطلوب:

أذكر المشاكل المحاسبية التي تستحق الاهتمام والأخذ في الاعتبار. وإعداد قائمة بالتوصيات التي يسترشد بها الشركاء في التعامل مع هذه المشاكل.

الحالة الرابعة:

أسس مأمون وباهر شركة تضامن في ٢ من محرم ١٤٠٨ هـ. وقد استثمر مأمون مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، واستثمر باهر مبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال نقداً وأوراقاً

مالية (استثمارات قصيرة الأجل) قيمتها العادلة الجارية ٨٠٠٠٠ ريال. وقد تم بيع جزء من الأوراق المالية بقيمته الدفترية خلال شهر محرم لتوفير الأموال اللازمة للعمليات.

ويقضي عقد الشركة بأن توزع الأرباح والخسائر على أساس نسب رأس المال ولكل شريك الحق في سحب مبلغ لا يتجاوز ١٠٠٠ ريال شهرياً. يقوم مأمون بسحب مبلغ ١٠٠٠ ريال في آخر يوم من كل شهر، ولم يسحب باهر أي مبلغ حتى غرة رجب، حيث سحب جميع الأوراق المالية التي لم تباع بمعرفة الشركة. وقد كانت القيمة العادلة الجارية للأوراق المالية التي سحبها باهر ٤١٠٠٠ ريال وذلك عند استثمارها في الشركة في ٢ من محرم ١٤٠٨ هـ، وقيمتها العادلة الجارية في غرة رجب ١٤٠٨ هـ تاريخ سحبها ٦٢٠٠٠ ريال. وقد أعطى تعليماته لمحاسب الشركة بإثبات هذه العملية بتخفيض رأسماله بمبلغ ٤١٠٠٠ ريال. وقد بلغ صافي الدخل عن هذا العام ٢٤٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد التوزيع المناسب لصافي الدخل عن هذا العام. وإذا كانت الشروط الخاصة بتوزيع الدخل والواردة في عقد الشركة غير مرضية، فما هي الافتراضات التي يجب عليك عملها للوصول إلى تفسير عادل لنوايا الشركاء. ما التعديلات، أن وجدت، التي تعتقد أنه يجب إجراؤها في السجلات المحاسبية للشركة؟

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

أسس مروان وممدوح شركة تضامن وبدأت نشاطها في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ. وقد استثمر مروان في ذلك التاريخ مبلغ ١٥٠٠٠٠ ريال، واستثمر ممدوح أراضي ومباني قيمتها العادلة الجارية ٨٠٠٠٠ ريال و ١٠٠٠٠٠ ريال على التوالي. كما استثمر ممدوح كذلك مبلغ ٦٠٠٠٠ ريال في الشركة في غرة ذي القعدة ١٤٠٢ هـ بسبب نقص رأس المال العامل. وفيما يلي خطة توزيع الدخل التي تضمنها عقد الشركة:

مروان	ممدوح	راتب سنوي
١٨ ٠٠٠ ريال	٢٤ ٠٠٠ ريال	
%١٠	%١٠	فائدة سنوية على متوسط أرصدة حسابات
		رأس المال
%٥٠	%٥٠	الباقى

ويتم سحب الرواتب على ١٢ قسطاً شهرياً متساوياً خلال السنة. وقد حققت الشركة خلال العام المنتهى في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ صافي مبيعات مقدارها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، وكانت تكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠ ٠٠٠ ريال، ومصروفات العمليات ١٠٠ ٠٠٠ ريال (غير مشتملة على الرواتب والفوائد). وكانت المسحوبات التقديرية الشهرية لكل شريك مطابقة لما جاء بالعقد.

المطلوب:

أ - إعداد قائمة دخل موجزة لشركة مروان وممدوح عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ، وبين توزيع صافي الدخل في جدول مستقل.

ب - إعداد قائمة رأس مال الشركاء لشركة مروان وممدوح عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ.

المشكلة الثانية:

يقتسم كل من جميل ومحمد أرباح وخسائر شركتهما بنسبة ٤٠٪ و ٦٠٪ على التوالي. وقد انضم إلى الشركة إبراهيم في ٢ من محرم ١٤٠٦ هـ باستثمار صافي أصول منشأته الفردية التي تتمتع بربحية عالية. وقد وافق الشركاء على القيم العادلة الجارية التالية لصافي الأصول القابلة للتحقق لمنشأة إبراهيم الفردية.

أصول متداولة	٧٠ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة	٢٣٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٣٠٠ ٠٠٠
يخصم الإلتزامات	٢٠٠ ٠٠٠
صافي الأصول	١٠٠ ٠٠٠ ريال

وكانت الميزانية العمومية لشركة جميل وحمود في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ كما يلي:

شركة جميل وحمود			
ميزانية عمومية مختصرة			
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ			
أصول	التزامات ورأس مال الشركاء		
أصول متداولة	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	التزامات	١٠٠ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل	٢٠٠ ٠٠٠ (صافي)	رأس مال جميل	٥٠٠ ٠٠٠
	١٠٠ ٠٠٠	رأس مال حمود	
الإجمالي	٦٠٠ ٠٠٠ ريال	الإجمالي	٦٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد جعل حساب رأس مال إبراهيم دائناً بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال. ووافق الشركاء على أن القيم الدفترية لصافي أصول شركة جميل وحمود مساوية لقيمها العادلة الجارية، كما وافقوا على استخدام السجلات المحاسبية للشركة القديمة في تسجيل عمليات الشركة الجديدة. وفيما يلي خطة توزيع الأرباح الخاصة بالشركة الجديدة:

أ - تمنح مكافأة مقدارها ١٠٪ من صافي الدخل بعد خصم المكافأة لإبراهيم بصفته شريكاً مديراً.

ب - يوزع صافي الدخل المتبقي بنسبة ٣٠٪ لجميل، و ٤٠٪ لحمود و ٣٠٪ لإبراهيم.

وقد حققت شركة جميل وحمود وإبراهيم صافي دخلاً قدره ٥٥ ٠٠٠ ريال قبل مكافأة إبراهيم وذلك عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية الخاصة بشركة جميل وحمود وإبراهيم لتسجيل الآتي (يجب أن تبين العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك ضمن الشرح الخاص بقيود اليومية):

أ - أنضمام إبراهيم للشركة في ٢ من محرم ١٤٠٦ هـ.

ب - توزيع صافي الدخل عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الثالثة:

أسس كل من دابو وكرم شركة تضامن في بداية سنة ١٤٠١ هـ، وفيما يلي التغيرات التي حدثت في حسابي رأس مال كل منهما خلال هذه السنة:

دابو	كرم	
١٢٠ ٠٠٠ ريال	١٨٠ ٠٠٠ ريال	الاستثمار الأصلي في ٣ من محرم ١٤٠١ هـ
		الاستثمارات الإضافية:
١٥ ٠٠٠		في غرة جمادي الأولى
	١٥ ٠٠٠	في غرة رجب
(٣٠ ٠٠٠)	(٧٥ ٠٠٠)	مسحوبات في غرة ذي القعدة
١٠٥ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال	أرصدة حساب رأس المال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

وكان صافي الدخل عن سنة ١٤٠١ هـ قبل الرواتب والفوائد ٦٩ ٦٠٠ ريال، ويشتمل صافي الدخل على مكاسب غير اعتيادية مقدارها ١٢ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد نصيب كل شريك في صافي الدخل لأقرب ريال بافتراض خطط توزيع الدخل البديلة التالية:

أ - إغفال عقد الشركة طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر.

ب - يوزع صافي الدخل قبل البنود غير الاعتيادية بالتساوي بعد خصم ١٠٪ فائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال (محسوبة لأقرب شهر)، وبعد السماح برواتب مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال لدابو و ٣٠ ٠٠٠ لكرم. وتوزع البنود غير الاعتيادية وفقاً لنسب الاستثمارات الأصلية.

ج - يوزع صافي الدخل قبل البنود غير الاعتيادية على أساس متوسط أرصدة

حسابات رأس المال، وتوزع البنود غير الاعتيادية على أساس نسب الاستثمارات الأصلية.

د - يوزع الدخل قبل البنود غير الاعتيادية بالتساوي بين دابو وكرم بعد السماح بمكافأة مقدارها ٢٥٪ لكرم على أساس الدخل قبل البنود غير الاعتيادية وبعد المكافأة. وتوزع البنود غير الاعتيادية على أساس الاستثمارات الأصلية. المشكلة الرابعة:

أسس كل من أحمد وبدوي وكمال شركة تضامن في ٢ من محرم ١٤٠١ هـ، وكانت استثماراتهم النقدية الأصلية كما يلي:

أحمد	٩٦ ٠٠٠ ريال
بدوي	١٤٤ ٠٠٠
كمال	٢١٦ ٠٠٠

يوزع صافي الدخل أو الخسائر فيما بين الشركاء طبقاً لعقد الشركة كما يلي:

١ - تصرف رواتب سنوية مقدارها ١٤ ٤٠٠ ريال لأحمد، و ١٢ ٠٠٠ ريال لبدوي و ١٣ ٦٠٠ ريال لكمال.

٢ - تحسب فائدة بمعدل ١٢٪ على متوسط أرصدة حسابات رأس مال الشركاء خلال السنة.

٣ - يوزع الباقي بالتساوي.

بلغ صافي الدخل عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، ٩٢ ٠٨٠ ريال. وقد استثمر أحمد مبلغاً إضافياً قدره ٢٤ ٠٠٠ ريال في الشركة في غرة رجب ١٤٠١ هـ، وسحب كمال مبلغ قدره ٣٦ ٠٠٠ ريال من الشركة في غرة شوال ١٤٠١ هـ. وقد سحب كل من أحمد وبدوي وكمال مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال تحت حساب نصيب كل منهم في صافي الدخل.

المطلوب:

أ - إعداد ورقة عمل لتوزيع صافي الدخل بين الشركاء مع توضيح العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

ب - إعداد قائمة رأس مال الشركاء عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

المشكلة الخاصة:

يرغب (ج) و (د) في شراء حصة الشريك (هـ) وذلك في العاشر من رجب ١٤٠٣ هـ. وستستخدم أصول الشركة في شراء حصة الشريك (هـ). وكانت الميزانية العمومية لشركة (ج) و (د) و (هـ) في ذلك التاريخ كما يلي:

شركة ج، د، هـ

الميزانية العمومية

١٠ من رجب سنة ١٤٠٣ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٧٤ ٠٠٠ ريال	التقديرة	٤٥ ٠٠٠	التزامات
٣٦ ٠٠٠	عملاء (صافي)	١٢٠ ٠٠٠	رأس مال (ج)
١٣٥ ٠٠٠	معدات (صافي)	٦٠ ٠٠٠	رأس مال (د)
٣٠ ٠٠٠	شهرة	٥٠ ٠٠٠	رأس مال (هـ)
٢٧٥ ٠٠٠ ريال	الاجمالي	٢٧٥ ٠٠٠ ريال	الاجمالي

وتوزع الأرباح بين (ج) و (د) و (هـ) بنسبة ١:٢:٣ على التوالي.

المطلوب:

إثبات إنسحاب الشريك (هـ) في ظل كل افتراض من الافتراضات التالية:

أ - يدفع إلى (هـ) مبلغ ٥٤ ٠٠٠ ريال، وتسجل الزيادة المدفوعة له عن رصيد حساب رأسماله كمكافأة من (ج) و (د).

ب - يدفع إلى (هـ) مبلغ ٤٥ ٠٠٠ ريال، ويسجل الفرق بين رصيد حساب رأسماله والمبلغ المدفوع له كمكافأة منه لكل من (ج) و (د).

ج - يدفع إلى (هـ) مبلغ ٤٥ ٠٠٠ ريال، على أن يتم تخفيض الشهرة الظاهرة في السجلات المحاسبية للشركة بالفرق بين المبلغ المدفوع ورصيد حساب رأس مال الشريك (هـ).

د - قبل (هـ) استلام ٤٠ ٥٠٠ ريال نقداً، وآلة قيمتها العادلة الجارية ٩٠٠٠ ريال. وكانت التكلفة التاريخية لهذه الآلة ٣٠ ٠٠٠ ريال وحسب استهلاكها بنسبة ٦٠٪ من تكلفتها وليس لها قيمة تخريدية.

يجب إثبات أية مكاسب أو خسائر ناتجة عن التخلص من الآلة التي اشتراها (هـ) مباشرة في حسابات رأس مال الشركاء.

المشكلة السادسة:

أسس كل من السويل والسلمان شركة تضامن سنة ١٤٠١ هـ. وقد استثمر كل شريك مبلغ ١٢ ٠٠٠ ريال نقداً، وكل شريك له الحق في أرباح وخسائر الشركة بنسبة ٥٠٪. وقد انضم راجي إلى الشركة في بداية سنة ١٤٠٣ هـ مقابل استثمار مبلغ ١٤ ٥٠٠ ريال. وقد تم تسجيل انضمام راجي بجعل حساب النقدية مديناً وحساب رأس مال راجي دائناً بمبلغ ١٤ ٥٠٠ ريال. وأصبحت نسب توزيع الأرباح والخسائر للشركة الجديدة هي ٣ : ٢ : ١ لكل من السويل والسلمان وراجي على التوالي.

وفيا يلي المعلومات الإضافية عن كل سنة من السنوات الأربع الأولى والتي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة:

سنة ١٤٠١ هـ	سنة ١٤٠٢ هـ	سنة ١٤٠٣ هـ	سنة ١٤٠٤ هـ	الاجمالي
ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
١٨ ٠٠٠	٢٧ ٥٠٠	٣٦ ٠٠٠	٤٤ ٧٠٠	١٢٦ ٢٠٠
١٥ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٧ ٠٠٠	١٥ ٦٠٠	٧٩ ٦٠٠
٥ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠	٤٦ ٠٠٠
٣ ٠٠٠	٤ ٥٠٠	٦ ٦٠٠	١١ ٣٠٠	٢٥ ٤٠٠
٦ ٠٠٠	٤ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٧ ٥٠٠	٣٧ ٥٠٠
صافي الدخل كما ظهر في قوائم الدخل				
المسحوبات (المبالغ متساوية لكل شريك)				
حسابات العملاء غير المسجلة في نهاية العام				
بضاعة تم إغفالها بالخطأ من مخزون آخر السنة				
حسابات الدائنين التي لم تسجل في نهاية السنة				
أرصدة حسابات				
رأس المال في نهاية العام:				
١٣ ٥٠٠	١٦ ٢٥٠	٢٥ ٢٥٠	٤٢ ٤٠٠	
١٣ ٥٠٠	١٦ ٢٥٠	١٩ ٢٥٠	٢٨ ٩٥٠	
			١١ ٥٠٠	١٣ ٧٥٠
السويل				
السلمان				
راجي				

تم إعداد قائمة الدخل عن كل سنة باستخدام الأساس النقدي في المحاسبة ولذلك لم تسجل حسابات العملاء، كما أن المبالغ المدفوعة فقط في شراء البضاعة هي التي عولجت كتكلفة بضاعة مبيعة. وتعتبر كافة حسابات العملاء قابلة للتحويل.

المطلوب:

أ - إعداد قائمة رأس مال الشركاء والتي تغطي فترة السنوات الأربع وفقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة. أدمج صافي الدخل والمسحوبات عن سنتي ١٤٠١ هـ، ١٤٠٢ هـ معاً وعن سنتي ١٤٠٣ هـ و ١٤٠٤ هـ معاً. وقم بإعداد جدول لإعادة تقدير صافي الدخل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وذلك عن فترة سنتي ١٤٠١ هـ و ١٤٠٢ هـ معاً وعن فترة سنتي ١٤٠٣ هـ، و ١٤٠٤ هـ معاً.

ب - إعداد ميزانية عمومية للشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. قم بإعداد جدول لحساب النقدية (بافتراض أن الأصول والإلتزامات مثلة فقط في النقدية، وحسابات العملاء، والمخزون السلعي، وحسابات الدائنين).

ج - استخدم المعلومات الواردة في المشكلة وأرصدة حسابات رأس مال الشركاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ والمحددة في المطلوب (أ)، في إجراء قيد يومية لتعديل السجلات المحاسبية للشركة من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة.

المشكلة السابعة:

يقسم كل من أحمد وبدير وجلال وأرباح وخسائر شركتهم بنسبة ٣ : ٢ : ١ : على التوالي. وتتميز الشركة بالنجاح في نشاطها كما تشير البيانات الخاصة بحسابات رأس مال الشركاء التالية:

الأرصدة الحالية	الأرباح المحتجزة	الاستثمارات الأصلية	
رأس مال أحمد	٣٨ ٠٠٠ ريال	٤٢ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال
رأس مال بدير	٢١ ٣٠٠	٢٨ ٠٠٠	٤٩ ٣٠٠
رأس مال جلال	١١ ٥٠٠	١٢ ٥٠٠	٢٤ ٠٠٠
الإجمالي	٧٠ ٨٠٠ ريال	٨٢ ٥٠٠ ريال	١٥٣ ٣٠٠ ريال

وقد شعر جلال، في هذا الوقت، بالمرض وانفصل عن الشركة وتسلم مبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال نقداً. وقد قرر أحمد وبيدر الاستثمار في الشركة واقتسام الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد وافق بدير، نتيجة لتغير نسبة توزيع الأرباح والخسائر، على استثمار مبلغ إضافي قدره ١٢ ٠٠٠ ريال نقداً في الشركة. وقد دفع الاستثمار، إلا أن الشريكين واجها صعوبة في الاتفاق حول الطريقة التي ستستخدم في تسجيل انسحاب جلال من الشركة. فیرغب أحمد في إثبات قيمة الشهرة الضمنية للشركة بكل المبلغ المدفوع لجلال. إلا أن بدير يرى أن قيمة الشهرة التي يجب تسجيلها لا يجب أن تكون أكبر من المبلغ المدفوع لجلال عن نصيبه في شهرة الشركة. ويرى محاسب الشركة أن طالما تغيرت نسب توزيع الدخل، فيعتبر ذلك سبباً كافياً للاعتراف بالشهرة قبل انسحاب جلال. ويقترح جلال بأنه يمكن تجنب الخلاف حول الشهرة كلية بتسجيل أي مبلغ مدفوع للشريك المنفصل زيادة عن رصيد حساب رأسماله كمكافأة له من الشركاء الآخرين.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما يراه كل شريك من الشركاء الثلاثة (اعتبر رأي كل شريك حالة مستقلة بذاتها).

ب - بافتراض بيع شركة التضامن عقب انسحاب جلال بفترة وجيزة إلى الشركة الشرقية مقابل مبلغ ١٧١ ٣٠٠ ريال نقداً، وتتعهد الشركة الشرقية بالتزامات شركة التضامن. قم بإعداد تحليل يبين كيفية توزيع النقدية بين أحمد وبيدر في ظل كل بديل من البدائل الثلاثة للطرق المقترحة لمعالجة انسحاب الشريك جلال والسابق وصفها في المشكلة.

ج - بافتراض نفس بيانات المشكلة، إلا أنه بدلاً من انسحاب جلال، وافق الشركاء الثلاثة على انضمام دكروري كشريك رابع مقابل استثمار مبلغ ٤٥ ١٠٠ ريال نقداً. وقد أعطى دكروري حصة في رأس المال مقدارها ٢٥٪ في صافي الدخل والخسارة. وسوف يتقاسم كل من أحمد ويدير وجلال النسبة المتبقية من الدخل والخسائر ومقدارها ٧٥٪، بنفس النسب الأصلية الخاصة بهم قبل انضمام دكروري. وإن كل من أحمد ويدير وجلال سحب مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال نقداً من الشركة. أجرى قيود اليومية اللازمة لإثبات المسحوبات النقدية وانضمام الدكروري للشركة في ظل.

النقدية (١) أسلوب الشهرة.

(٢) أسلوب المكافأة.

د - افترض نفس الحقائق الواردة في المطلوب (ج) السابق، وأن صافي أصول الشركة يبعث عقب انضمام الدكروري بفترة وجيزة بمبلغ ١٧٦ ٤٠٠ ريال. وأن المشتري تعهد بسداد التزامات شركة التضامن. قم بإعداد تحليلاً يبين كيفية توزيع النقدية بين الشركاء الأربعة إذا كان انضمام الشريك الدكروري ثم إثباته باستخدام:

(١) أسلوب الشهرة.

(٢) أسلوب المكافأة.

المشكلة الثامنة:

دمر الحريق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٢ هـ متجرأ لبيع أنواع الدهانات المختلفة تدميراً كاملاً، والذي يعمل كشركة تضامن بواسطة دفرابي، وهواري، وفرمواي. وكانت الأصول الوحيدة المتبقية هي حساب بالبنك ورصيده ٢٦ ٧٦٥ ريالاً، ودعوى قضائية ضد شركة التأمين والتي تم تسويتها في بداية سنة ١٤١٣ هـ على أساس تعويض مقداره ٢٢٠ ٠٠٠ ريال. وقد دمر الحريق كافة السجلات المحاسبية. وبلغت دعاوي دائني الشركة ما قيمته ٣٢ ٠٠٠ ريال وذلك حتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٢ هـ. وقد تأسست شركة التضامن الحالية في الثاني من محرم ١٤١١ هـ. ولكنها كانت تعمل بواسطة دفرابي وهواري منذ سنوات

عديلة وكانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. ولم يكتب عقد الشركة الجديدة المكونة من الشركاء الثلاثة وكان هناك خلاف قد ظهر بين الشركاء بخصوص شروط توزيع الأرباح والخسائر التي سبق الاتفاق عليها شفويًا. ولم تستعين الشركة بخدمات المحاسبين القانونيين باستثناء طلب استشارتهم بخصوص ضرائب الدخل وذلك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ. وقد وكلت من قبل الشركة لتحديد خطة توزيع الأرباح والخسائر التي كانت متبعة عن سنة ١٤١١ هـ، حتى يمكن تطبيق نفس الخطة على إحداه سنة ١٤١٢ هـ، وعليه يمكن تحديد حق ملكية كل شريك حاليًا في الشركة. وقد أقر الشركاء كتابة بأن خطة توزيع الأرباح المستخدمة عام ١٤١١ هـ كانت صحيحة، ويمكن تطبيقها بنفس الأسلوب على أرباح وخسائر سنة ١٤١٢ هـ. وتمثل المعلومات المتاحة لك في صورة من بيان بمعلومات ضرائب الشركة عن سنة ١٤١١ هـ وكشف بمسحوبات الشركاء خلال سنة ١٤١٢ هـ. وفيما يلي كشف مسحوبات الشركاء عن سنة ١٤١٢ هـ، والذي وافق عليه الشركاء كتابة:

الإجمالي	فرماوي	هواوي	دفراوي	
ريال	ريال	ريال	ريال	بضاعة
٤٦٥٠	٢٣٠٠	٨٥٠	١٥٠٠	رواتب
١٤٠٠٠	٦٠٠٠		٨٠٠٠	مسحوبات نقدية أخرى
٧٥٠			٧٥٠	
١٩٤٠٠	٨٣٠٠	٨٥٠	١٠٢٥٠	إجمالي المسحوبات

وقد أوضح لك دفراوي أن المبلغ الذي يمثل المسحوبات النقدية الأخرى وقدره ٧٥٠ ريالاً حدث بصورة عرضية عندما قامت المنشأة بسداد فاتورة تمثل دين شخصي على دفراوي وردت على عنوان الشركة بالخطأ.

وقد تم الحصول على المعلومات التالية من بيان المعلومات الخاصة بضرائب الشركة عن سنة ١٤١١ هـ:

الاجمالي	فرماوي	هوارى	دفرأوي	
ريال ١٨٢٥٠٠	ريال ٩٢٥٠٠	ريال ٥٠٠٠٠	ريال ٤٠٠٠٠	أرصدة حسابات رأس المال في غرة محرم ١٤١١ هـ
				أرصدة حسابات رأس المال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.
١٩٧٣٠٠	٨٥٣٠٠	٦١٠٠٠	٥١٠٠٠	توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ١٤١١ هـ:
				رواتب
٣٣٠٠٠	٦٠٠٠	١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	فوائد
٩١٢٥	٤٦٢٥	٢٥٠٠	٢٠٠٠	الباقى (نسبة ١٥ : ٣٠ : ٥٥)
٤٥٤٧٥	٢٥٠١١	١٣٦٤٣	٦٨٢١	
٨٧٦٠٠	٣٥٦٣٦	٣١١٤٣	٢٠٨٢١	الإجمالي

المطلوب:

أ - إعداد قائمة رأس مال الشركاء لشركة دفرأوي وهوارى وفرماوي عن سنة ١٤١٢ هـ، مؤيدة بملخص يوضح كيفية حساب صافي الدخل أو الخسارة عن سنة ١٤١٢ هـ، وكيفية توزيع صافي الدخل أو الخسارة بين الشركاء وفقاً لخطة توزيع الأرباح والخسائر المطبقة سنة ١٤١١ هـ. قرب جميع الأرقام في عملياتك الحسابية إلى أقرب ريال.

ب - ما مقدار النقدية التي تسلمها كل من دفرأوي وهوارى وفرماوي بافتراض انقضاء الشركة في بداية سنة ١٤١٣ هـ؟

المشكلة التاسعة:

تمسك شركة بلوى وجلوى سجلاتها المحاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق، باستثناء الأسلوب المتبع بخصوص خسائر الائتمان. فلا يعترف بمصروف الديون المعلومة إلا عند تحديد حسابات العملاء التي لا يمكن تحصيلها وتقرير إعدامها، أي يتبع بالنسبة لها الأسلوب المباشر في إعدام الديون. ويتوقع الشريكان انضمام شريك ثالث للشركة هو فرهود، وقد أوكل إليك مهمة مراجعة السجلات المحاسبية للشركة قبل وقوع هذا الحدث. وقد اقترحت بأن تتحول الشركة إلى طريقة المخصص في الملمبة عن ديون العملاء المشكوك في تحصيلها وذلك بأثر رجعي،

وعليه فسيتم تخطيط عملية انضمام فـرهود على أساس المحاسبة في ظل أساس الاستحقاق. وفيما يلي المعلومات المتاحة:

حسابات العملاء التي أخلت	حسابات العملاء التي أخلت			السنة التي نشأت فيها حسابات العملاء
	سنة ١٤٠٤هـ	سنة ١٤٠٣هـ	سنة ١٤٠٢هـ	
الحسابات المشكوك في تحصيلها الإضافية المقدرة	ريال	ريال	ريال	١٤٠١هـ
	٦٠٠	٢٠٠	١٢٠٠	١٤٠٢
٤٥٠	١٤٠٠	١٣٠٠	١٥٠٠	١٤٠٣
١٢٥٠	٢٢٠٠	١٨٠٠		١٤٠٤
٤٨٠٠				الاجمالي
٦٥٠٠	٤٢٠٠	٣٣٠٠	٢٧٠٠	

يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي حتى سنة ١٤٠٤ هـ. وقد تم تغيير خطة توزيع الأرباح والخسائر خلال سنة ١٤٠٤ هـ على النحو التالي: تدفع رواتب مقدارها ٨٠٠٠ ريال لبلوى، و ٦٠٠٠ لجلوى، ويوزع الباقي بنسبة ٦٠٪ لبلوى، و ٤٠٪ لجلوى. وقد بلغ صافي الدخل ٤٢٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيد يومية بالأثر الناتج عن تغيير أسلوب المحاسبة عن مصروف الديون المشكوك في تحصيلها. مع تعضيد القيد بملخص يبين التغيرات في صافي الدخل عن السنة.

ب - افترض أنه بعد إعداد قيد اليومية في المطلوب (أ) السابق، كان رأس مال بلوى ٢٨٠٠٠ ريال، ورأس مال جلوى ٢٢٠٠٠ ريال. وقد استثمر فـرهود مبلغ ٣٠٠٠٠ ريال ليحصل على حصة في صافي أصول الشركة مقدارها ٢٠٪ وحصة في صافي الدخل والخسارة مقدارها ٢٥٪. إشرح باستخدام قيود اليومية أسلوبين يمكن استخدامها لتسجيل انضمام فـرهود للشركة. أي زيادة في رأس مال بلوى و جلوى ستوزع بنسبة ٦٠٪ و ٤٠٪. ما الأسلوب الأكثر فائدة لفـرهود إذا

أصبح للشهرة وجود مادي من خلال عملية بيع الشركة بمكاسب؟ وما هو الأسلوب الأكثر فائدة لفرهود إذا افترضنا أن الشهرة سيتم إزالتها في العام التالي لانضمامه إلى الشركة؟

المشكلة العاشرة:

تم تأسيس مكتب محاماة في شكل شركة تضامن من ثلاثة محامين هم لبيب ومجدي وناجي، وذلك في ٣٠ من محرم ١٤٠١ هـ. وقد اتفق الشركاء الثلاثة على الآتي:

١ - أن يستثمر كل محامي أصول والتزامات مكتبه (منشأة فردية)، وأن يجعل حساب رأس مال كل شريك دائماً بقيمة تعادل القيمة الدفترية لصافي الأصول. وأن يضمن الشركاء بصفتهم الشخصية تحصيل كافة حسابات العملاء المقدمة منهم. وكانت الأصول والإلتزامات التي استحوذت عليها شركة التضامن كما يلي:

ناجي	مجدي	ليبي	
١٠٠٠٠ ريال	١٠٠٠٠ ريال	١٠٠٠٠ ريال	نقدية
٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٨٠٠٠	حسابات العملاء
١٢٤٠٠	٥٠٠٠	٨٦٠٠	أثاث ومكتبة قانون
(٩٤٠٠)	(٣٠٠٠)	(٤٨٠٠)	مجمع الاستهلاك
٤٥٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤١٨٠٠	إجمالي الأصول
٤٤٠٠	٣٨٠٠	١٦٠٠	يخصم - حسابات الدائنين
٤٠٦٠٠ ريال	٢٠٢٠٠ ريال	٤٠٢٠٠ ريال	صافي الأصول (رأس المال المستثمر)

٢ - قرر الشركاء شغل مكتب ناجي حتى ميعاد انتهاء عقد الإيجار في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠١ هـ. وقد كان الإيجار الشهر للمكتب ١٢٠٠ ريال، إلا أن الشركاء اتفقوا على أن هذا المعدل مغالي فيه وأن إيجار شهري قدره ٩٠٠ ريال يعتبر معدل معقول. كما اتفقوا على أن الزيادة في قيمة الإيجار الشهري ستحمل على ناجي في نهاية العام. وعند انتهاء عقد إيجار المكتب في ٣٠ من جمادي

الآخرة ١٤٠١ هـ، سيتقل الشركاء إلى مكتب جديد بإيجار شهري قدره ١٠٠٠ ريال.

٣- عدم تحديد رواتب ثابتة للشركاء ولكن لكل شريك الحق في سحب ٢٠٪ من إجمالي الأتعاب الخاصة بعملاء المكتب وذلك خلال العام الأول من عمر الشركة. ويوزع الباقي من الأتعاب بعد خصم مصروفات تشغيل المكتب بجعل حسابات رأس مال الشركاء دائنة وفقاً للنسب التالية:

٤٠٪ لليب و ٤٠٪ لمجدي و ٢٠٪ لناجي. . وقد انضم الزامل كشريك جديد للشركة في غرة ربيع الثاني ١٤٠١ هـ. وتحدد أن يكون له الحق في سحب ٢٠٪ من الأتعاب المحصلة من العملاء الجدد بعد غرة ربيع الثاني ١٤٠١ هـ بعد خصم المصروفات المتعلقة بهذه الأتعاب. وكانت المصروفات التي تخص أتعاب العملاء الجدد بنفس المعدل الخاص بإجمالي المصروفات بخلاف مصروف الديون المشكوك في تحصيلها، في علاقتها بإجمالي الأتعاب.

٤ - كانت الأتعاب عن سنة ١٤٠١ هـ كما يلي:

٤٤ ٠٠٠ ريال	عملاء ليب
٢٤ ٠٠٠	عملاء مجدي
٢٢ ٠٠٠	عملاء ناجي
	عملاء جدد بعد غرة محرم ١٤٠١ هـ:
٦ ٠٠٠	قبل غرة ربيع الثاني
٢٤ ٠٠٠	بعد غرة ربيع الثاني
<u>١٢٠ ٠٠٠ ريال</u>	إجمالي الإيرادات من الأتعاب

٥ - بلغ إجمالي المصروفات عن سنة ١٤٠١ هـ ٣٨٧٠٠ ريال غير مشتمل على مصروف الاستهلاك ومصروف الديون المشكوك في تحصيلها، ولكنه يشتمل على إجمالي المبلغ المدفوع للإيجار. وتستخدم الشركة الأسلوب المباشر بالنسبة للديون المطبوعة. وحسب الاستهلاك بنسبة ١٠٪ من التكلفة الأصلية للأصول القابلة للاستهلاك المستثمرة بواسطة الشركاء. وبلغت تكلفة الأصول القابلة

للاستهلاك المشتراة خلال سنة ١٤٠١ هـ ١٠ ٠٠٠ ريال وسيتم حساب استهلاكها عن نصف عام .

٦ - كانت المسحوبات النقدية التي جعلت بها حسابات مسحوبات الشركاء مدينة خلال سنة ١٤٠١ هـ كما يلي :

ليبي	١٠ ٤٠٠ ريال
مجلي	٨ ٨٠٠
ناجي	١١ ٦٠٠
زامل	٥ ٠٠٠
الاجمالي	<u>٣٥ ٨٠٠ ريال</u>

٧ - صدق على إعدام دين مقداره ٢٤٠٠ ريال من عملاء ليبي، و ٩٠٠ ريال من عملاء مجدي، كما أفلس بعض العملاء المدينين بمبلغ ٣٠٠٠ ريال والذين أعدت عن الأتعاب الملزمين بها فواتير في شهر ربيع الأول، وتم عمل تسوية مع مدير التفليسة على أساس ٤٠ هللة عن كل ريال .

المطلوب :

إعداد قائمة رأس مال الشركاء عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ . موضحاً كافة العمليات الحسابية المؤيدة لها ومتجاهلاً ضرائب الدخل .

المشكلة الحادية عشرة :

تم الاتفاق بينك وبين شركة ليبي وماجد ونور، شركة تضامن، على تعديل سجلاتها المحاسبية وتحويلها إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وذلك توقعاً لانضمام الشريك وأصل إليها. وتمسك بعض حسابات الأستاذ وفقاً لأساس الاستحقاق والبعض الآخر وفقاً للأساس النقدي . وتم إقفال السجلات المحاسبية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ بمعرفة محاسب الشركة، الذي أعد ميزان المراجعة التالي :

شركة ل، م، ن
ميزان المراجعة
٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ.

النقدية	١٨ ٢٥٠	ريال
حسابات العملاء	٤٠ ٠٠٠	
المخزون السلعي	٢٦ ٠٠٠	
الأراضي	٧٩ ٠٠٠	
المباني	٥٠ ٠٠٠	
مجمع استهلاك المباني	٢ ٠٠٠	ريال
المعدات	٥٦ ٠٠٠	
مجمع استهلاك المعدات	٨ ٢٥٠	
الشهرة	٥ ٠٠٠	
حسابات الدائنين	٦٤ ٠٠٠	
مخصص خسائر المخزون المستقبلية	١٠ ٠٠٠	
رأس مال ليثي	٦٠ ٠٠٠	
رأس مال ماجد	٨٠ ٠٠٠	
رأس مال نور	٥٠ ٠٠٠	
الإجمالي	٢٧٤ ٢٥٠	ريال
	٢٧٤ ٢٥٠	ريال

وقد كشفت الاستفسارات التي قمت بها عن الآتي:

١ - تأسست الشركة في ٢ من محرم ١٤٠٤ هـ، دون شروط في عقد الشركة عن كيفية توزيع الأرباح والخسائر. وقد تم توزيع صافي الدخل عن سنة ١٤٠٤ هـ بالتساوي فيما بين الشركاء. وقد تم تعديل عقد الشركة على أن يبدأ تنفيذ التعديلات الجديدة من غرة محرم ١٤٠٥ هـ، وتنص خطة توزيع الأرباح والخسائر على النسب التالية: ٥٠٪ لليثي، و ٣٠٪ لـ ماجد و ٢٠٪ لنور. كما نصت التعديلات الجديدة بالعقد على أن تمسك السجلات المحاسبية للشركة وفقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة، وأن أي تعديلات جوهرية أو تسويات

عن سنة ١٤٠٥ هـ يجب أن توزع طبقاً لنسب توزيع الأرباح الخاصة بسنة ١٤٠٥ هـ.

٢ - لم تسجل المبالغ التالية كمقدمات أو كمستحقات :

٣٠ من ذي الحجة		
١٤٠٥ هـ	١٤٠٤ هـ	
١٤٥٠ ريال	٦٥٠ ريال	تأمين غير مستفد
٢٠٠	١١٠٠	مبالغ محصلة مقدماً من العملاء
	٣٠٠	فوائد مستحقة

وقد تم إثبات المبالغ المحصلة مقدماً من العملاء كمبيعات في العام الذي استلمت فيه النقدية.

٣ - تم إثبات مخصص قدره ١٠٠٠٠ ريال في سنة ١٤٠٥ هـ (وجعل حساب المصروف مدينياً) عن الانخفاض المتوقع في أسعار المخزون. وقد أقرت الشركاء بأهذا المخصص لا ضرورة له ويجب إزالته من السجلات المحاسبية.

٤ - اشترت آلة في ٣ من محرم ١٤٠٥ هـ بمبلغ ٤٤٠٠ ريال، وجعل حساب مصروف الاستهلاك مدينياً بقيمتها. ويقدر العمر الاقتصادي لهذه الآلة بعشر سنوات، وقيمة تخريدية مقدارها ٤٠٠ ريال. وتستهلك الشركة المعدات والآلات الخاصة بها باستخدام طريقة القسط المتناقص بمضاعفة معدل القسط الثابت.

٥ - وافق الشركاء على عمل مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٢٪ من حسابات العملاء الجارية، و ٥٪ من حسابات العملاء التي انقضت فترة استحقاقها. وكانت الشركة لديها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ حسابات عملاء مقدارها ٥٤٠٠٠ ريال منها حسابات مقدارها ٤٠٠٠ ريال انقضت فترة استحقاقها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ ما يعادل ١٥٪ منها، ومن هذه القيمة مبلغ قدره ٤٠٠٠ ريال يمثل مبيعات تمت سنة ١٤٠٤ هـ ويعتبر قابلاً للتحصيل. وكانت حسابات العملاء التي تم إعدامها كما يلي:

١٤٠٥ هـ	١٤٠٤ هـ
٨٠٠ ريال	حسابات عملاء سنة ١٤٠٥ هـ.
١٠٠٠	حسابات عملاء سنة ١٤٠٤ هـ ٢٥٠ ريال

٦ - سجلت الشهرة بطريقة سليمة سنة ١٤٠٥ هـ، وجعلت حسابات رأس مال الشركاء دائنة بمقدارها وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر، وذلك للإعتراف بزيادة قيمة الشركة الناتجة عن تحسن وزيادة حجم المبيعات. وقد وافق الشركاء على إزالة الشهرة قبل انضمام الشريك واصل إلى الشركة.

المطلوب:

أ - إعداد ميزان المراجعة المعدل (بعد التسويات) للشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ وفقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة. يجب إثبات كافة التسويات التي ستؤثر على صافي الدخل في حسابات رأس مال الشركاء مباشرة، مع إعداد ورقة عمل لهذه التسويات موضحاً بها رقم وشرح كل تسوية قمت بها. كما يجب أن توضح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك. (غير مطلوب قوائم مالية أو قيود يومية بالشكل الرسمي لها. ولكن يجب إعداد ورقة عمل تتألف من أعمدة خاصة بميزان المراجعة غير المعدل، والتسويات، وميزان المراجعة المعدل).

ب - بغض النظر عن حل الجزء (أ) السابق، افترض أن صافي أصول الشركة قد قوم بطريقة صحيحة، وأن إجمالي رأس مال الشركاء المعدل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ كان ١٩٦٠٠٠ ريال، وإن واصل استثمار مبلغ قدره ٧٥٠٠٠ ريال في الشركة. لحسب قيمة الشهرة التي يجب أن تسجل في السجلات المحاسبية للشركة في ظل كل من الافتراضين البديلين التاليين، مع توزيع قيمة الشهرة على الشركاء:

١ - أن يمنح واصل حصة مقدارها $\frac{1}{4}$ رأس المال والأرباح، مع بقاء نسب توزيع الأرباح والخسائر للشركاء الآخرين كما هي ٥٠:٣٠:٢٠ وذلك من الحصة المتبقية من الأرباح ومقدارها $\frac{3}{4}$.

٢ - إن الشركة تحقق أرباحاً، ويتوقع استمرارها في تحقيق أرباح بمعدل سنوي قدره

٢٢٪ من رأس المال المستثمر. وأن المعدل العادي للعائد مقارنة بشركات التضامن الأخرى هو ٢٠٪. وأن يتم رسملة الزيادة في الأرباح (يتوقع أن تزيد أرباح شركة التضامن الجديدة بمعدل يفوق المعدل العادي) كشهرة بمعدل ٢٥٪. ويقتسم الشركاء الأرباح والخسائر (مشملة على أي شهرة) بالنسب التالية: ٤٠٪ لليثي، و ٣٠٪ للمجد، و ١٠٪ لنور، و ٢٠٪ لواصل.

الفصل الثاني

تصفية شركة التضامن، وشركات المحاصة

Partnership Liquidation; Joint Ventures

Partnership Liquidation

أولاً - تصفية شركة التضامن

The Meaning of Liquidation

معنى التصفية

تعني تصفية شركة التضامن إنهاء أنشطتها، ويتم ذلك عن طريق بيع الأصول، وسداد الإلتزامات، ثم توزيع أي نقدية متبقية على الشركاء. وفي بعض الحالات، قد تباع صافي أصول الشركة كوحدة، وفي حالات أخرى، قد تباع الأصول على مراحل وعندئذ يجب استخدام كل أو معظم النقدية التي تحصل في سداد المستحق للدائنين. ويقال عادةً إن تنظيم الأعمال يصبح في حالة تصفية أو في مرحلة تصفية عندما يتم إنهاء نشاطه الاقتصادي عن طريق تحويل أصوله إلى نقدية وإجراء تسوية مع دائنيه. وقد تتم عملية التصفية بسرعة وقد تستغرق عدة شهور أو ربما عدة سنوات.

وقد يستخدم مصطلح التصفية Liquidation بمعنى ضيق ليعني سداد الإلتزامات، ولكننا في هذا الفصل نستخدمه بمعناه العريض لنعني به إنهاء أنشطة شركة تضامن. وهناك مصطلح آخر يستخدم عادةً عند التصفية هو التحقق Realization ويعني تحويل الأصول إلى نقدية. وعندما يتخذ قرار بتصفية إحدى شركات التضامن فيجب تعديل السجلات المحاسبية ثم إقفالها، ويتضمن ذلك إقفال صافي دخل أو خسارة الفترة المالية الأخيرة في حسابات رأس مال الشركاء.

وعادةً ما تبدأ عملية التصفية ببيع الأصول غير النقدية. وإذا أسفرت هذه العملية عن مكاسب أو خسائر فيجب توزيعها على الشركاء وفقاً لنسبة توزيع صافي الدخل على أن ترحل حصة كل شريك إلى حساب رأسماله. هذا وتعتبر أرصدة حسابات رأسمال الشركاء بمثابة نقطة البداية لتسوية حقوقهم، ولكن لا يدفع أي مبلغ لأي شريك حتى يتم سداد كل الالتزامات المستحقة على الشركة وإذا كانت النقدية المحصلة من بيع الأصول لا تكفي لدفع الالتزامات بالكامل، فعندئذٍ يحق لأي دائن له رصيد طرف الشركة أن يحصل على هذا الرصيد جبراً من الأصول الشخصية لأي شريك سواء أكان رصيد حساب رأسماله في الشركة مديناً أم دائناً. وكما أشرنا في الفصل السابق ينظر إلى شركة التضامن كوحدة مستقلة، ولكن لا ينبغي استخدام هذا المفهوم كوسيلة لتهرب الشركاء من التزاماتهم الشخصية نحو دائي الشركة.

توزيع الخسائر والمكاسب خلال التصفية

Division of Losses and Gains During Liquidation

من القواعد المحاسبية المألوفة والتي تتبع عند تصفية شركة التضامن توزيع الخسائر والمكاسب المحققة من بيع الأصول قبل توزيع النقدية. فعندما تباع الأصول توزع أي مكاسب أو خسائر على حسابات رأس مال الشركاء طبقاً لنسبة توزيع صافي الدخل. فقد جرت العادة على استخدام نسبة توزيع صافي الدخل من العمليات في توزيع المكاسب والخسائر الناتجة من التصفية ما لم يتفق الشركاء على ذلك. وبعد توزيع صافي خسائر ومكاسب التصفية على الشركاء سوف تساوى الأرصدة النهائية لكل من حسابات رأسمال الشركاء وحسابات قروض الشركاء مع النقدية المتاحة للتوزيع عليهم. وعندئذٍ يتم دفع هذه النقدية إلى الشركاء وفقاً لحقوقهم النسبية في الشركة.

توزيع النقدية أو أي أصول أخرى على الشركاء

Distribution of Cash or Other Assets to Partners

بعد الانتهاء من سداد جميع الالتزامات المستحقة على الشركة، يمكن البدء في توزيع أي نقدية متبقية من عملية التصفية على الشركاء. ولكن يصعب تحديد المبلغ

الممكن توزيعه على كل شريك قبل تعديل حسابات رأسمال الشركاء بقيمة المكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع الأصول. ويعني ذلك أنه لا توزع نقدية على الشركاء إلا بعد بيع كل الأصول، لأن تحديد صافي المكسب أو الخسارة يتوقف على الانتهاء من بيع هذه الأصول. وسوف نعرض في هذا الفصل لعدة أمثلة يتم فيها بيع الأصول قبل توزيع أي مبلغ على الشركاء. وسوف نتناول أيضاً أسلوب التصفية على مراحل حيث يتم دفع مبالغ إلى الشركاء بعد بيع جزء من الأصول وسداد جميع الإلتزامات، ولكن دون معرفة للمكاسب أو الخسائر النهائية المتعلقة بالأصول التي ما زالت تحت البيع. والجدير بالذكر أن الأسلوب الذي يتبع عند دفع نقدية إلى الشركاء على مراحل قبل بيع كل الأصول يتم بطريقة تحول دون دفع مبالغ أكثر من اللازم إلى بعض الشركاء.

ويمكن القول بأن الخدمة الهامة التي يقدمها المحاسبون عند تصفية شركة تضامن هي تحديد الأسلوب الملائم لتوزيع النقدية أو أي أصول أخرى على الشركاء بعد سداد جميع الإلتزامات. وقد يفضل الشركاء تسلم أصول معينة مثل السيارات والأثاث بدلاً من تحويلها إلى نقدية. وسواء أكان التوزيع على الشركاء سيتم نقداً أو في شكل أصول أخرى فمن الضروري اتباع قاعدة أساسية مؤادها عدم توزيع أي شيء على الشركاء إلا بعد الأخذ في الاعتبار كل الخسائر والمصروفات المحتملة عن التصفية. ومن البديهي أن عدم الإلتزام بهذه القاعدة قد يؤدي إلى دفع مبالغ أكبر مما يستحقه بعض الشركاء ودفع مبالغ أقل مما يستحقه البعض الآخر. وإذا لم يتمكن أحد الشركاء من رد ما سبق أن حصل عليه بالزيادة فعندئذ قد يصبح الشخص الذي صرح بالدفع مسؤولاً بصفة شخصية عن أي خسائر قد يتعرض لها الشركاء الآخرون.

وعموماً تنظم معظم التشريعات الطريقة الواجب اتباعها عند توزيع النقدية بواسطة شركة التضامن تحت التصفية. وعادة ما تتم هذه الطريقة وفقاً للخطوات التالية: (١) سداد المستحق إلى الدائنين بالكامل، (٢) سداد القروض المستحقة للشركاء، ثم دفع حسابات رأس مال الشركاء. وفي تصورنا أن إعطاء الأولوية في سداد قروض الشركاء قبل سداد رؤوس أموالهم يستند إلى منطق قانوني، ومع ذلك يظل تنفيذ هذه القاعدة عملياً مستناداً إلى عرف قانوني يطلق عليه «حق المقاصة»

(Right of offset). فإذا أصبح رصيد حساب رأس مال أحد الشركاء مديناً (أو هناك احتمال أن ينتهي إلى رصيد مدين اعتماداً على توقع حدوث خسائر في المستقبل)، فيجب استخدام أي رصيد دائن في حساب القرض الذي قد يكون مستحقاً لذلك الشريك لتعويض العجز المقابل (أو العجز المحتمل) في حساب رأسماله. وإذا تسلم الشريك صاحب القرض أي نقدية فيجب أن تسجل في الجانب المدين من حساب القرض.

وعموماً يؤدي استخدام «حق المقاصة» إلى أن إجمالي النقدية التي يتسلمها الشريك خلال التصفية تساوي في مقدارها سواء تم معالجة القرض الذي حصلت عليه الشركة في حساب مستقل أو تم إدماجه في حساب رأس مال الشريك. فضلاً عن ذلك، فإن وجود حساب قرض لأحد الشركاء سوف لا يؤدي إلى تقديم توقيت الدفع إلى أي شريك خلال التصفية. ونتيجة لذلك، قد تنخفض عدد الأعمدة التي تستخدم عند إعداد «قائمة التحقق والتصفية» Statement of realization and liquidation، التي ستعرضها في الصفحات التالية، نتيجة دمج رصيد حساب قرض الشريك مع رصيد حساب رأسماله. وإذا تضمنت «قائمة التحقق والتصفية» عموداً واحداً فقط لكل شريك، فسيكون المبلغ الأول الذي يظهر في ذلك العمود هو إجمالي حقوق الشريك (متضمناً أي قروض) في بداية عملية التصفية.

والجدير بالذكر أن الجمع بين حسابي قرض الشريك ورأسماله في قائمة التحقق والتصفية لا يعني الجمع بينها في حسابات دفتر الأستاذ لأن التمييز بين رأس المال والقرض يعتبر من المبادئ الأساسية سواء لأغراض المحاسبة أو المتابعة.

Final Settlement with Partners

التسوية النهائية للشركاء

سوف يتعادل المبلغ الذي يتسلمه كل شريك من تصفية الشركة مع: (١) رأسماله المستثمر، سواء سجل في حساب رأس المال أو حساب القرض، (٢) وحصة الشريك في صافي دخل أو خسارة العمليات مطروحاً منها المسحوبات (٣) ثم حصة الشريك في الخسائر أو المكاسب الناتجة من بيع الأصول خلال عملية التصفية. ويعني ذلك أن كل شريك سوف يتسلم من خلال عملية التسوية حقه في الشركة. وعموماً سوف يزداد هذا الحق بعناصر إيجابية تمثل في رأس المال المستثمر

والحصة في صافي الدخل، وسوف ينخفض بعناصر سلبية تتمثل في المسحوبات والحصة في صافي الخسائر. وإذا كانت العناصر السالبة أكبر فسوف يظهر عجز في رأسمال الشريك (أي يظهر حساب رأس المال مدينًا) وعندئذ يجب أن يدفع الشريك مقدار هذا العجز إلى الشركة. ومن البديهي أن فشل الشريك في الوفاء بالعجز الذي يظهر في حساب رأسماله يعني عدم التزامه بشروط العقد فيما يتعلق بتوزيع صافي الدخل والخسارة. وسوف يترتب على ذلك تحميل الشركاء الآخرين أكثر من حصتهم في الخسائر طبقاً لشروط العقد، ومن ثم يتسلمون مبالغ أقل من حقوقهم التي أسفرت عنها التسوية.

كفاية حقوق الشريك في استيعاب خسارة التصفية

Equity of each Partner is Sufficient to Absorb Loss from Liquidation

نفترض أن جلال ومجدي كانا شريكين في شركة تضامن وقررا تصفية الشركة، وكان صافي الدخل والخسارة يوزع بينهما بالتساوي، وكانت الميزانية العمومية كما ظهرت في ٣٠ من جمادى الثاني سنة ١٤٠٨ هـ قبل البدء في إجراءات التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة جلال ومجدي
الميزانية العمومية

في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركة	
١٠٠٠٠	النقدية	٢٠٠٠٠	الالتزامات
٧٥٠٠٠	الأصول الأخرى	٢٠٠٠٠	قرض الشريك مجدي
		٤٠٠٠٠	رأسمال الشريك جلال
		٥٠٠٠	رأسمال الشريك مجدي
٨٥٠٠٠	الاجمالي	٨٥٠٠٠	الاجمالي

وطبقاً للخطوة الأولى في عملية التصفية فقد تم بيع الأصول غير النقدية بمبلغ ٣٥٠٠٠ ريال تحصلت نقداً. ولأن القيمة الدفترية لهذه الأصول كانت

٧٥٠٠٠ ريال فقد أسفر بيعها عن خسارة قدرها ٤٠,٠٠٠ ريال تم تحميلها على الشريكين بالتساوي. ولأن حساب رأس مال الشريك مجدي يشمل على ٥٠٠٠ ريال فقط، فقد كان من الضروري ممارسة «حق المقاصة» ولذلك بتحويل مبلغ ١٥٠٠٠ ريال من حساب قرض الشريك مجدي إلى حساب رأسماله. ونعرض فيما يلي قائمة التحقق والتصفية عن الفترة من غرة رجب حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ حيث توضح طريقة توزيع الخسارة بين الشريكين، وسداد المستحق للدائنين، ثم توزيع النقدية المتبقية على الشريكين.

شركة جلال ومجدي

قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من غرة رجب حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ

البيان	الأصول		الالتزامات	اقرض للشريك مجدي	رأسمال الشريكين	
	النقدية	أخرى			جلال (%)	مجدي (%)
الأرصدة قبل التصفية بيع الأصول غير النقدية بخسارة قدرها ٤٠٠٠٠ ريال	١٠٠٠٠ ٣٥٠٠٠	٧٥٠٠٠ (٧٥٠٠٠)	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٥٠٠٠ (٢٠٠٠٠)
الأرصدة المسدد إلى الدائنين	٤٥٠٠٠ (٢٠٠٠٠)		٢٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠)	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)
الأرصدة تمويض المعجز في رأسمال مجدي من حساب القرض	٢٥٠٠٠			٢٠٠٠٠ (١٥٠٠٠)	٢٠٠٠٠	(١٥٠٠٠) ١٥٠٠٠
الأرصدة المبالغ المدفوعة إلى الشريكين	٢٥٠٠٠ (٢٥٠٠٠)			٥٠٠٠ (٥٠٠٠)	٢٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠)	

وكما أشرنا آنفاً، كان يمكن عند إعداد قائمة التحقق والتصفية السابقة الجمع

بين حسابي قرض الشريك مجدي وقدره ٢٠٠٠٠ ريال ورأسماله وقدره ٥٠٠٠ ريال، وعندئذ تصبح جملة حقوقه قبل تسوية التصفية مبلغ ٢٥٠٠٠ ريال. والجلدير بالذكر أن مثل هذا الإجراء يعتبر ملائماً لأن الأولوية التي يكفلها القانون لحساب قرض الشريك لا تؤثر سواء على المبلغ الإجمالي الذي يدفع للشريك أو على توقيت دفع النقدية إلى الشركاء خلال التصفية.

ويلاحظ في مثالنا السابق أن الشريك جلال تسلم مبلغ ٢٠٠٠٠ ريال نقداً بينما تسلم الشريك مجدي مبلغ ٥٠٠٠ ريال. فضلاً عن ذلك لم يوزع على كلا الشريكين أي نقدية إلا بعد سداد المستحق للدائنين بالكامل. وقد كانت الأصول المتاحة بعد سداد الدائنين مقصورة على حساب النقدية برصيد قدره ٢٥٠٠٠ ريال، وقد كان من المنطقي دفعها إلى الشريكين حسب حصة كل منهما في تسوية التصفية. ويتضح أيضاً أن حساب قرض الشريك لم يكن له تأثير على عملية التصفية. ولذلك، فإننا عند عرض الأمثلة التوضيحية التالية سوف لا نخصص عموداً مستقلاً لحساب قرض الشريك في «قائمة التحقق والتصفية». فإذا كان هناك قرضاً لأحد الشركاء فسوف يدمج في رصيد حساب رأسماله عند إعداد قائمة التحقق والتصفية.

عدم كفاية حقوق أحد الشركاء في استيعاب حصته في خسائر التصفية

Equity of one partner is not sufficient to

absorb that partner's share of loss from liquidation

في هذه الحالة، سوف يترتب على توزيع الخسارة الناتجة من بيع الأصول ظهور رصيد حساب رأسمال أحد الشركاء مديناً. وقد لا يكون لهذا الشريك حساب قرض، أو قد يكون له قرض ولكن قد لا يكفي إجمالي كل من حساب القرض وحساب رأسماله في تغطية الحصة التي تحملها من الخسارة الناتجة من بيع الأصول. وحتى يمكن تنفيذ الاتفاق المبرم بين الشركاء، يجب على هذا الشريك أن يدفع إلى الشركة قدر كاف من النقدية لتغطية العجز في رأسماله. وإذا لم يتمكن الشريك من تنفيذ ذلك فيجب أن يحمل العجز في حساب رأسماله على الشركاء الآخرين كخسارة إضافية يتم توزيعها بنفس النسبة التي كانت تستخدم في توزيع

صافي الدخل أو الخسارة بينهم. ولتوضيح ذلك نفترض أن الميزانية التالية متعلقة بشركة تضامن تخص الشركاء سعد وأشرف ووليد قبل التصفية مباشرة:

شركة سعد وأشرف ووليد

الميزانية العمومية

في ٢٠ من جمادي الأول ١٤٠٨ هـ

الالتزامات ورأسمال الشركاء		الأصول	
الالتزامات	ريال ٣٠٠٠٠	التقديرة	ريال ٢٠٠٠٠
رأسمال سعد	٤٠٠٠	أصول أخرى	٨٠٠٠٠
رأسمال أشرف	٢١٠٠٠		
رأسمال وليد	٩٠٠٠		
إجمالي	١٠٠٠٠٠ ريال	إجمالي	١٠٠٠٠٠ ريال

وقد كانت الأرباح توزع بنسبة ٢٠٪ للشريك سعد، و ٤٠٪ لكل من الشريكين أشرف ووليد. وعند التصفية حققت الأصول الأخرى مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال نقداً بينما كانت قيمتها الدفترية ٨٠٠٠٠ ريال مما أدى إلى خسارة قدرها ٣٠٠٠٠ ريال. وقد تحمل الشريك وليد بنسبة ٤٠٪ من هذه الخسارة، أي ١٢٠٠٠ ريال ($30000 \times 40\% = 12000$ ريال)، مما أدى إلى ظهور رصيد مدين في حساب رأسماله بمبلغ ٣٠٠٠ ريال. ونعرض فيما يلي قائمة التحقق والتصفية بافتراض أن الشريك وليد قام بسداد العجز في حساب رأسماله نقداً.

شركة سعد وأشرف ووليد

قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من ٢١ جمادي الأولى حتى ٣٠ منه سنة ١٤٠٨ هـ

رأسمال الشركاء			الالتزامات	الأصول		
وليد (٪٤٠)	أشرف (٪٤٠)	سعد (٪٢٠)		الأخرى	النقدية	
٩٠٠٠	٢١٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	الأرصدة قبل التصفية
						بيع الأصول الأخرى بخسارة قدرها ٣٠٠٠٠ ريال
(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(٦٠٠٠)		(٨٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠	
(٣٠٠٠)	٩٠٠٠	٣٤٠٠٠	٣٠٠٠٠		٧٠٠٠٠	أرصدة المسدد إلى الدائنين
			(٣٠٠٠٠)		(٣٠٠٠٠)	
(٣٠٠٠)	٩٠٠٠	٣٤٠٠٠			٤٠٠٠٠	أرصدة نقدية محصلة من الشريك وليد
٣٠٠٠					٣٠٠٠	
	٩٠٠٠	٣٤٠٠٠٠			٤٣٠٠٠	أرصدة المبالغ المدفوعة إلى الشركاء
	(٩٠٠٠)	(٣٤٠٠٠٠)			(٤٣٠٠٠)	

وعلى العكس من افتراضنا السابق، سوف نفترض أن الشريك وليد لم يتمكن من سداد العجز الذي ظهر في حساب رأسماله وقدره ٣٠٠٠ ريال. وإذا تقرر توزيع النقدية المتاحة بعد سداد الدائنين على الشريكين سعد وأشرف فعندئذ تظهر قائمة التحقق والتصفية على النحو التالي:

شركة سعد وأشرف ووليد

قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من ٢١ جمادي الأولى حتى ٣٠ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	التقديمية	الأخرى		سعد (٪٢٠)	أشرف (٪٤٠)	وليد (٪٤٠)
الأرصدة قبل التصفية	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٩٠٠٠
بيع الأصول الأخرى	٥٠٠٠٠	(٨٠٠٠٠)		(٦٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)
بخسارة ٣٠٠٠٠ ريال						
أرصدة	٧٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	٩٠٠٠	(٣٠٠٠)
المسدد إلى الدائنين	(٣٠٠٠٠)		(٣٠٠٠٠)			
أرصدة	٤٠٠٠٠			٣٤٠٠٠	٩٠٠٠	(٣٠٠٠)
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	(٤٠٠٠٠)			(٣٣٠٠٠)	(٧٠٠٠)	
أرصدة				١٠٠٠	٢٠٠٠	(٣٠٠٠)

ويلاحظ من القائمة السابقة أنه تم دفع ٣٣٠٠٠ ريال إلى الشريك سعد ومبلغ ٧٠٠٠ ريال إلى الشريك أشرف بحيث يترك في حساب رأسمال كل منها رصيداً دائماً يكفي لاستيعاب حصتهم الإضافية في الخسارة الناتجة من عدم تمكن الشريك وليد من سداد مبلغ ٣٠٠٠ ريال إلى الشركة. ولأن نسبة توزيع الدخل كانت ٢٠٪ للشريك سعد، و ٤٠٪ للشريك أشرف، فقد تم توزيع الخسارة الإضافية المحتملة على كلا الشريكين بنسبة $\frac{2}{3}$ للشريك سعد، أي مبلغ ١٠٠٠ ريال، ونسبة $\frac{1}{3}$ للشريك أشرف، أي مبلغ ٢٠٠٠ ريال. ونوجه النظر إلى أن النقدية التي كانت متاحة وقدرها ٤٠٠٠٠ ريال تم توزيعها على الشريكين بطريقة تسمح ببقاء رصيد دائن في حساب رأسمال الشريك سعد قدره ١٠٠٠ ريال، وتسمح ببقاء رصيد دائن في حساب رأسمال الشريك أشرف قدره ٢٠٠٠ ريال.

وإذا افترضنا أنه فيما بعد تم تحصيل مبلغ ٣٠٠٠ ريال من الشريك وليد،

فعندئذ يدفع مبلغ ١٠٠٠ ريال إلى الشريك سعد ومبلغ ٢٠٠٠ ريال للشريك أشرف. وفي هذه الحالة يمكن تكملة قائمة التحقق والتصفية السابقة على النحو التالي:

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	التقديية	الأخرى		سعد (٪٢٠)	أشرف (٪٤٠)	وليد (٪٤٠)
الرصيد من القائمة السابقة				١٠٠٠	٢٠٠٠	(٣٠٠٠)
المحصل من الشريك وليد	٣٠٠٠					٣٠٠٠
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	(٣٠٠٠)			(١٠٠٠)	(٢٠٠٠)	

أما إذا افترضنا أن الشريك وليد لم يتمكن من سداد المبلغ المستحق عليه، فعندئذ يجب تكملة قائمة التحقق والتصفية عن طريق إعدام العجز في حساب رأسمال الشريك وليد مقابل تحميله على الشريكين الآخرين كما يلي:

بيان	الأصول		التقديية	رأسمال الشركاء		
	التقديية	الأخرى		سعد (٪٢٠)	أشرف (٪٤٠)	وليد (٪٤٠)
الرصيد من القائمة الأساسية				١٠٠٠	٢٠٠٠	(٣٠٠٠)
خسائر إضافية نتيجة العجز في رأسمال وليد				(١٠٠٠)	(٢٠٠٠)	٣٠٠٠

عدم كفاية حقوق شريكين في استيعاب حصتها في خسائر التصفية

**Equities of TWO partners are not sufficient
to absorb their shares of loss from liquidation**

لاحظنا من الجزء السابق أن عدم قدرة أحد الشركاء على دفع قيمة العجز في رأسماله يؤدي إلى تحمل الشركاء الآخرين لخسائر إضافية. ومع ذلك قد يكون لدى أحد الشركاء رأسمال، أو رأسمال وقروض يكفيان لاستيعاب حصته من الخسائر المباشرة التي تنتج من بيع الأصول، ولكن لا تكفي حقوقه المتبقية بعد ذلك لاستيعاب خسائر إضافية، سواء فعلية أو محتملة قد تنتج من عدم قدرة أحد الشركاء على سداد العجز الذي ظهر في حساب رأسماله. ويعني ذلك أن عدم تحصيل العجز الذي قد يظهر في حساب رأسمال أحد الشركاء قد يؤدي إلى ظهور عجز في حساب رأسمال شريك آخر. وقد يتمكن أو لا يتمكن هذا الشريك من سداد ذلك العجز.

ولتوضيح ما سبق نفترض أن محمود وحمودة وحمادة، وحمدان شركاء في شركة تضامن، ويوزع صافي الدخل والخسائر بينهم بنسبة ١٠٪، ٢٠٪، ٣٠٪، ٤٠٪ على التوالي. وقد تقرر تصفية الشركة في العاشر من شعبان ١٤٠٨ هـ حيث كانت رؤوس أموال الشركاء ٣٠٠٠٠، ٣٢٠٠٠، ٣٠٠٠٠، ٨٠٠٠ ريال على التوالي. وقد تم بيع الأصول غير النقدية بخسارة قدرها ٨٠٠٠ ريال. وبعد سداد المستحق للدائنين بالكامل كانت النقدية المتاحة لتوزيعها على الشركاء مبلغ ٢٠٠٠٠ ريال. والقاعدة العامة الواجب اتباعها عند التوزيع في هذه الحالة، هي أن يدفع لكل شريك قيمة الزيادة في رصيد حساب رأسماله عن أي خسائر إضافية محتملة قد يتحملها ذلك الشريك. وطبقاً لذلك، ينخفض رصيد حساب رأسمال الشريك بالمبلغ الذي يستوعب الخسائر الإضافية المتوقعة أن يتحملها ذلك الشريك نتيجة عدم قيام الشركاء الآخرين بسداد العجز في حسابات رأسمالهم. وفي مثل هذه الحالة يجب تحديد المبالغ الواجب دفعها لكل شريك عند إعداد قائمة التحقق والتصفية، ونوضح في الجدول التالي كيفية تحديد هذه المبالغ:

شركة محمود وحمودة وحمادة وحمدان
تحديد المبالغ النقدية الواجب دفعها للشركاء
في ١٥ من شعبان ١٤٠٨ هـ

رأسمال الشركاء				بيان
حمدان (٪٤٠)	حمادة (٪٣٠)	حمودة (٪٢٠)	محمود (٪١٠)	
٢٤٠٠٠	٦٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٢٠٠٠	أرصدة حسابات رأس المال قبل توزيع نقدية على الشركاء.
				توزيع خسائر إضافية على الشركاء محمود، وحمودة، وحمادة، بنسبة ٪١٠، ٪٢٠، ٪٣٠ نتيجة ظهور عجز في رأسمال حمدان.
٢٤٠٠٠	(١٢٠٠٠)	(٨٠٠٠)	(٤٠٠٠)	أرصدة
	(٦٠٠٠)	٨٠٠٠	١٨٠٠٠	توزيع خسائر إضافية على الشريكين محمود وحمودة بنسبة ٪١٠، ٪٢٠، نتيجة ظهور عجز في رأسمال حمادة
	٦٠٠٠	(٤٠٠٠)	(٢٠٠٠)	المبالغ الواجب دفعها للشركاء.
		٤٠٠٠	١٦٠٠٠	

ويتضح من هذا الجدول أن النقدية المتاحة وقدرها ٢٠٠٠٠ ريال قد توزع بدفع مبلغ ١٦٠٠٠ ريال إلى الشريك محمود، و ٤٠٠٠ ريال إلى الشريك حمودة. فإذا ظهرت أدلة بأن الشريك حمدان لن يتمكن من سداد العجز في حساب رأسماله وقدره ٢٤٠٠٠ ريال، فعندئذٍ سوف يؤدي توزيع هذه الخسارة الإضافية على الشركاء الثلاثة إلى تحول الرصيد الدائن في حساب رأسمال الشريك حمادة إلى رصيد مدين. ويعني ذلك أن الشريك حمادة ليس له الحق في الحصول على نقدية. وإذا تأكد أيضاً عدم مقدرة الشريك حمادة على سداد العجز في رأسماله، فعندئذٍ يجب أن يكون الرصيد المتبقي في حسابي رأسمال محمود وحمودة بعد دفع النقدية إليهما يكفي لاستيعاب الخسائر الإضافية التي تحول إليهما نتيجة العجز في حساب رأسمال حمادة وقدره ٦٠٠٠ ريال، حيث يتحمل منها الشريك محمود مبلغ

٢٠٠٠ ريال، والشريك حمودة مبلغ ٤٠٠٠ ريال.

وبناءً على ذلك نعرض قائمة التحقق والتصفية كما تظهر عن الفترة من غرة شعبان حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ.

شركة محمود وحمودة وحمادة وحمدان

قائمة التحقق والتصفية

عن الفترة من غرة شعبان حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء			
	التقليدية	الأخرى		محمود	حمودة	حمادة	حمدان
الأرصدة قبل التصفية	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠
بيع الأصول غير التقليدية بخسارة ٨٠٠٠٠ ريال.	١٢٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠٠)		(٨٠٠٠٠)	(١٦٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)	(٣٢٠٠٠٠)
أرصدة المسدد إلى الدائنين	١٤٠٠٠٠	(١٢٠٠٠٠٠)	١٢٠٠٠٠ (١٢٠٠٠٠٠)	٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٤٠٠٠٠)
أرصدة المبالغ المدفوعة إلى الشركاء وفقاً للجدول السابق.	٢٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠٠)		٢٢٠٠٠ (١٦٠٠٠٠)	١٦٠٠٠ (٤٠٠٠٠)	٦٠٠٠	(٢٤٠٠٠)
أرصدة				٦٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٤٠٠٠٠)

إعسار الشركة دون إعسار الشركاء

Partnership is Insolvent but partners are solvent

إذا تعرضت إحدى شركات التضامن للإفلاس، فعمل الأقل سوف يظهر

رصيد حساب رأسمال أحد الشركاء وربما كل الشركاء مديناً. وعلى أي حال، سوف يكون إجمالي الأرصدة المدينة لحسابات رأس المال أكبر من إجمالي الأرصدة الدائنة. وإذا قام الشريك أو الشركاء ذوي الأرصدة المدينة بدفع العجز في حسابات رأسمالهم سوف يتاح للشركة النقدية التي تفي بسداد الإلتزامات بالكامل. ومع ذلك، قد يطلب دائنو الشركة من أي شريك بصفته الشخصية أن يدفع المبالغ المستحقة لهم سواء أكان رصيد حساب رأسماله مديناً أو دائناً، فالعلاقة التعاقدية مع الدائنين لا تعتبر شركة التضامن وحدة مستقلة. وإذا قام أحد الشركاء بدفع مبالغ إلى دائفي الشركة تسجل في الجانب الدائن من حساب رأسماله. ولتوضيح حالة إعسار إحدى الشركات وعدم إعسار الشركاء (حيث تزيد أصولهم الشخصية عن الإلتزامات)، نفترض أن غسان وعدنان ورشوان شركاء في شركة تضامن ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهم بالتساوي، وكانت الميزانية العمومية للشركة في العاشر من جمادى الأولى سنة ١٤٠٨ قبل التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة غسان وعدنان ورشوان

الميزانية العمومية

في ١٠ من جمادى الأولى ١٤٠٨ هـ

الالتزامات ورأسمال الشركاء		الأصول	
الالتزامات	٦٥٠٠٠ ريال	١٥٠٠٠ ريال	النقدية
رأسمال غسان	١٨٠٠٠	٨٥٠٠٠	الأصول الأخرى
رأسمال عدنان	١٠٠٠٠		
رأسمال رشوان	٧٠٠٠		
الإجمالي	١٠٠٠٠٠ ريال	١٠٠٠٠٠ ريال	الإجمالي

وفي الثاني عشر من جمادى الأولى ١٤٠٨ هـ بيعت الأصول غير النقدية بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال نقداً. ولأن القيمة الدفترية لهذه الأصول كانت ٨٥٠٠٠ ريال فقد أسفرت عملية البيع عن خسارة قدرها ٤٥٠٠٠ ريال تم توزيعها بين الشركاء

الثلاثة بالتساوي . ونتيجةً لذلك أصبحت النقدية المتاحة بالشركة ٥٥ ٠٠٠ ريال تم استخدامها في سداد معظم حسابات الدائنين، وأصبح الرصيد المتبقي لهم على الشركة ١٠٠٠٠ ريال . وبعد أن استوعب الشريك غسان ثلث الخسارة أصبح رصيد حساب رأسماله دائماً بمبلغ ٣٠٠٠ ريال أما الشريكان عدنان ورشوان فقد أصبحا مدينان للشركة بمبلغ ٥٠٠٠ ، ٨٠٠٠ ريال على التوالي . فإذا افترضنا أن الشريكين عدنان ورشوان قد سدا العجز في حساب رأسمالهما، فعندئذٍ تصبح النقدية المتاحة للشركة ١٣٠٠٠ ريال يمكن أن يدفع منها ١٠٠٠٠ ريال إلى الدائنين سداداً لحساباتهم ويدفع المبلغ الباقي وقدره ٣٠٠٠ ريال إلى الشريك عدنان . ونحاول التعبير عن الأحداث السابقة في قائمة التحقق والتصفية التالية :

شركة غسان وعدنان ورشوان

قائمة التحقق والتصفية

عن الفترة من ١١ جمادى الأولى حتى ٣٠ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيان	الأصول		إجمالي	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		غسان ($\frac{1}{3}$)	عدنان ($\frac{1}{3}$)	رشوان ($\frac{1}{3}$)
الرصيد قبل التصفية	١٥٠٠٠	٨٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	١٨٠٠٠	١٠٠٠٠	٧٠٠٠
المحقق من بيع الأصول الأخرى						
بخصارة ٤٥٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠	(٨٥٠٠٠)		(١٥٠٠٠)	(١٥٠٠٠)	(١٥٠٠٠)
رصيد	٥٥٠٠٠		٦٥٠٠٠	٣٠٠٠	(٥٠٠٠)	(٨٠٠٠)
سداد جزء من حساب الدائنين	(٥٥٠٠٠)		٥٥٠٠٠			
رصيد			١٠٠٠٠	٣٠٠٠	(٥٠٠٠)	(٨٠٠٠)
تحصيل المعجز في حسابي عدنان ورشوان	١٣٠٠٠				٥٠٠٠	٨٠٠٠

رأسمال الشركاء			الإلتزامات	الأصول		بيان
رشوان ($\frac{1}{3}$)	عدنان ($\frac{1}{3}$)	غسان ($\frac{1}{3}$)		الأخرى	التقديرة	
		٣٠٠٠	١٠٠٠٠		١٣٠٠٠	رصيد
			(١٠٠٠٠)		(١٠٠٠٠)	سداد باقي المستحق للدائنين
		٣٠٠٠			٣٠٠٠	رصيد
		(٣٠٠٠)			(٣٠٠٠)	المدفوع إلى الشريك غسان

وعلى عكس مما سبق نفترض أن الشريكين عدنان ورشوان تأخرا في دفع المعجز في حسابي رأسمالهما، وخلال فترة التأخير طلب الدائنون من الشريك غسان سداد المبلغ المتبقى لهم وقدره ١٠٠٠٠ ريال. فإذا قام الشريك غسان بدفع المبلغ المستحق للدائنين فسوف ترتفع حقوقه من ٣٠٠٠ ريال إلى ١٣٠٠٠ ريال. وإذا قام الشريكان عدنان ورشوان بعد ذلك بسداد المعجز في حسابيهما وقدره ١٣٠٠٠ ريال فيجب دفعها بالكامل إلى الشريك غسان سداداً لحسابه.

وهناك أسلوب بديل قد يلجأ إليه الدائنون، وهو أن يتسلموا باقي المستحق لهم على الشركة وقدره ١٠٠٠٠ ريال من الشريكين عدنان ورشوان مباشرة. وإذا حدث ذلك، يجب أن يسجل المبلغ المدفوع في الجانب الدائن من حساب رأسمال كل منهما، وعندئذ يخفي الإلتزام المستحق عليهما للشركة. والجدير بالذكر أن النتيجة ستكون واحدة سواء قام الشركاء ذوي الأرصدة المدينة بدفع المعجز في رأسمالهم إلى الشركة أو إلى الدائنين مباشرة فالدائنون سوف يحصلون على حقوقهم بالكامل، وخسارة التصفية سوف توزع على الشركاء طبقاً لشروط عقد الشركة.

إعصار الشركة والشركاء

Partnership is insolvent and partners are insolvent

افترضنا في المثال السابق أن الشركة تعرضت للإفلاس، بينما كان الشركاء موسرين ولذلك كانت لديهم القدرة على سداد قيمة المعجز في رأسمالهم إلى

الشركة. أما في هذا الجزء سوف نفترض أن الشركة معرضة للإفلاس، وأن هناك شريك أو أكثر معرضين أيضاً للإفلاس. وفي هذه الحالة يثار التساؤل حول الحقوق النسبية لمجموعتين من الدائنين: المجموعة الأولى - هم دائنو الشركة، والمجموعة الثانية - هم دائنو الشركاء كأفراد. وعادة ما ينص القانون بأن تكون الأولوية في أصول الشركة لدائنيها، بينما تكون الأولوية لدائني الشركاء في أصولهم الشخصية. وبعد أن تدفع الشركة التزاماتها بالكامل يكون لدائني الشريك الحق على أصول الشركة في حدود حقوق ملكية الشريك. وبعد أن يحصل دائنو الشريك على حقوقهم بالكامل من أصول الشريك الشخصية، يمكن لدائني الشركة الرجوع على ما تبقى من هذه الأصول بصرف النظر عما إذا كان رصيد حساب رأسماله مديناً أو دائناً. ويكفل القانون هذا الحق لدائني الشركة عندما يثبت عدم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.

ولتوضيح الحقوق النسبية لكل من دائني الشركة المعرضة للإفلاس ودائنو الشريك المعرض للإفلاس، نفترض أن وحيد وفريد ووليد شركاء في شركة تضامن ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهم بالتساوي، وقد كانت الميزانية العمومية الخاصة بالشركة كما ظهرت في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ قبل التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة وحيد وفريد ووليد

الميزانية العمومية

في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ

الالتزامات ورأسمال الشركاء		الأصول	
الالتزامات	٦٠٠٠٠ ريال	النقدية	١٠٠٠٠ ريال
رأسمال وحيد	٥٠٠٠	الأصول الأخرى	١٠٠٠٠٠
رأسمال فريد	١٥٠٠٠		
رأسمال ووليد	٣٠٠٠٠		
الإجمالي	١١٠٠٠٠ ريال	الإجمالي	١١٠٠٠٠ ريال

ونفترض أيضاً أنه في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ كان لدى الشركاء الأصول والالتزامات الشخصية التالية بخلاف حقوقهم في شركة التضامن المشار إليها آنفاً:

قائمة أصول والتزامات الشركاء الشخصية		
اسم الشريك	الأصول الشخصية	الالتزامات الشخصية
الشريك وحيد	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
الشريك فريد	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الشريك وليد	٥٠٠٠	٦٠٠٠٠

وإذا افترضنا أن أصول الشركة غير النقدية تم بيعها بخسارة قدرها ٦٠٠٠٠ ريال، فمعدنٌ تظهر قائمة التحقق والتصفية على النحو التالي:

شركة وحيد وفريد ووليد

قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من غرة ذي الحجة حتى ١٢ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		وحيد	فريد	وليد
الرصيد قبل التصفية	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
المحقق من بيع أصول بخسارة ٦٠٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)		(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
أرصدة السداد إلى الدائنين	٥٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)	١٠٠٠٠
	(٥٠٠٠٠)		(٥٠٠٠٠)			
أرصدة			١٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)	١٠٠٠٠

ويلاحظ من القائمة السابقة أن دائني الشركة قد حصلوا على كل النقدية المتاحة بالشركة وما زال لهم حقوق قدرها ١٠٠٠٠ ريال. ولا يستطيع دائنو الشركة الرجوع على الشريكين فريد ووليد بصفة شخصية لتحصيل باقي المستحق لهم على

الشركة لأن أصول فريد تكفي بالكاد لسداد التزاماته، بينما أصول وليد لا تكفي لسداد التزاماته الشخصية. ومع ذلك، يمكن لدائني الشركة تحصيل مستحقاتهم بالكامل من الشريك وحيد لأنه موثر. وبالرغم من أن حساب رأسمال الشريك وحيد أسفر عن عجز قدره ١٥٠٠٠ ريال، إلا أن ذلك لا يحول دون قيام دائني الشركة بالرجوع عليه بصفته الشخصية لتحصيل مستحقاتهم طالما أن أصوله الشخصية تفوق التزاماته، وبصرف النظر عما إذا كان رصيد حساب رأسماله في الشركة مديناً أو دائناً. ونحاول فيما يلي تكملة ورقة العمل السابقة لتوضيح كيفية قيام الشريك وحيد بسداد الالتزام المستحق لدائني الشركة وقدره ١٠٠٠٠ ريال. ولأننا افترضنا مسبقاً بأن أصول وحيد الشخصية قدرها ١٠٠٠٠٠ ريال والتزاماته الشخصية ٢٥٠٠٠ ريال فهو عندئذٍ يمكنه دفع ٥٠٠٠ ريال أخرى حتى يسدد باقي العجز في حساب رأسماله. ويجب دفع هذا المبلغ إلى الشريك وليد لأنه الشريك الوحيد الذي يظهر حساب رأسماله رصيداً دائناً.

تابع قائمة التحقق والتصفية

بيان	التقديرة	الالتزامات	رأسمال الشركاء		
			وحيد ($\frac{1}{3}$)	فريد ($\frac{1}{3}$)	وليد ($\frac{1}{3}$)
الأرصدة السابقة المسدد إلى الدائن بمعرفة الشريك وحيد		١٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
		(١٠٠٠٠)	١٠٠٠٠		
أرصدة استثمار إضافي بمعرفة الشريك وحيد	٥٠٠٠		(٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
	٥٠٠٠		٥٠٠٠		
أرصدة المدفوع إلى الشريك وليد (أو دائنيه)	٥٠٠٠			(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
	(٥٠٠٠)				(٥٠٠٠)
أرصدة				(٥٠٠٠)	٥٠٠٠

وتوضح هذه القائمة أن الشريك فريد ما زال مديناً للشركة بمبلغ ٥٠٠٠ ريال. وإذا رجعنا إلى الأصول الشخصية للشريك فريد سنجد أنها تتعادل تماماً مع التزاماته الشخصية وقدرها ٥٠٠٠٠ ريال. وطبقاً للقواعد القانونية المألوفة يجب أن تستخدم كل الأصول الشخصية للشريك فريد في الوفاء بالتزاماته الشخصية. أما المعجز في حساب رأسماله بالشركة وقدره ٥٠٠٠ ريال فيمثل خسارة إضافية يجب توزيعها بالتساوي بين الشريكين وحيد ووليد. ولإنتهاء من عملية التصفية، يدفع الشريك وحيد، وهو موسر، مبلغ ٢٥٠٠ ريال إلى الشركة، على أن يدفع هذا المبلغ إلى الشريك وليد أو إلى دائنيه الشخصيين لأنه في حالة إعسار. وتتابع مرة أخرى قائمة التحقق والتصفية السابقة على النحو التالي:

تابع قائمة التحقق والتصفية

رأسمال الشركاء			التقديرة	بيان
وليد ($\frac{1}{3}$)	فريد ($\frac{1}{3}$)	وحيد ($\frac{1}{3}$)		
٥٠٠٠	(٥٠٠٠)			الأرصدة السابقة
(٢٥٠٠)	٥٠٠٠	(٢٥٠٠)		إعدام العجز في رأسمال فريد
٢٥٠٠		(٢٥٠٠)		أرصدة
		٢٥٠٠	٢٥٠٠	نقدية مستثمرة بمعرفة الشريك وحيد
٢٥٠٠			٢٥٠٠	أرصدة
(٢٥٠٠)			(٢٥٠٠)	المدفوع إلى الشريك وليد (أو دائنيه)

وتوضح النتائج النهائية للتصفية أن دائني الشركة قد حصلوا على مستحقاتهم بالكامل، لأن المركز المالي للشريك وحيد كان قوياً. ولأن الشريك وحيد كان موسراً فقد حصل دائنيه الشخصيين على مستحقاتهم بالكامل أيضاً. وبالنسبة للشريك فريد فقد تمكن من سداد التزاماته الشخصية بالكامل، ولكن أدى ذلك إلى استنزاف كل أصوله الشخصية، ولذلك لم يتمكن من سداد العجز في رصيد حساب رأسماله بالشركة وقدره ٥٠٠٠ ريال مما استلزم تحميله على الشريكين وحيد ووليد. أما دائنو الشريك وليد فقد حصلوا على كل أصوله الشخصية وقدرها ٥٠٠٠ ريال، وحصلوا أيضاً على مبلغ ٧٥٠٠ ريال قيمة حقوقه في الشركة. ويعني ذلك أن الدائنين الشخصيين للشريك وليد لم يتسلموا سوى مبلغ ١٢٥٠٠ ريال (٥٠٠٠ ريال + ٧٥٠٠ ريال = ١٢٥٠٠ ريال) من إجمالي حقوقهم وقدرتها ٦٠٠٠٠ ريال.

تسديد حقوق الشركاء على دفعات Installment Payments to Partners

افترضنا في الأمثلة التي عرضناها في الأجزاء السابقة أن كل الأصول يتم بيعها، ويتم تحميل كل خسائر التصفية على الشركاء قبل دفع أي نقدية إليهم. ومع ذلك، قد تمتد التصفية في بعض الشركات إلى عدة أشهر أو سنوات. وفي مثل هذه الحالة يرغب الشركاء عادةً تحصيل نقدية من الشركة كلما أتاحت الفرصة بدلاً من الانتظار حتى يتم بيع كل الأصول غير النقدية. ولتحقيق هذا الهدف يمكن تسديد حقوق الشركاء على دفعات بشرط سداد مستحقات دائني الشركة أولاً، وأن يستخدم الأسلوب الملزم في التصفية بحيث يكفل عدم دفع مبالغ أكثر من الحقوق التي يستحقها بعض الشركاء بعد معرفة كل الخسائر الناتجة من بيع الأصول.

ويطلق على هذا الأسلوب التصفية التدريجية، أو التصفية على مراحل liquidation in installments. وفي ظل هذا الأسلوب يتم بيع بعض الأصول، ويسدد الدائنون، وتدفع النقدية المتبقية إلى الشركاء، ثم يباع جزء آخر من الأصول، وتدفع نقدية مرة أخرى إلى الشركاء، وهكذا تستمر عملية التصفية حتى يتم بيع كل الأصول وتوزع كل النقدية على دائني الشركة والشركاء.

ونظراً لتباين المتغيرات في حالة التصفية التدريجية، فإننا سوف نركز على المبادئ العامة التي يمكن الاسترشاد بها والاعتماد عليها في هذا الصدد، بدلاً من عرض نماذج توضيحية لكل حالات التصفية المحتملة. ومن المتغيرات الشائعة التي تؤدي إلى تباين حالات التصفية، مدى كفاية رأسمال كل شريك لاستيعاب حصته في الخسائر المحتملة بعد حصوله على كل دفعة من النقدية، وتحويل الخسائر من شريك إلى آخر بسبب عدم قدرة الشريك على تسديد العجز في حساب رأسماله، وإجراء المقاصة بين أرصدة حسابات قروض الشركاء والأرصدة المدينة في رأسمالهم، ثم الحاجة إلى تجنب جزء من النقدية لمواجهة تكاليف التصفية المستقبلية أو دفع أي التزامات على الشركة لم تكن مسجلة من قبل.

المبادئ العامة للتصفية التدريجية

General principles Installment payments

من الأمور الجوهرية في التصفية التدريجية أن يصرح المصفي بدفع نقدية إلى

الشركاء قبل معرفة كل خسائر التصفية المحتملة. فإذا سددت دفعات نقدية إلى الشركاء ثم حدثت خسائر أدت إلى وجود عجز في حسابات رأسمال بعض الشركاء، فعندئذ سوف يطالبهم المصفي برد ما سبق أن دفع إليهم بالزيادة. وإذا لم تتمكن الشركة من استرداد المدفوعات التي تمت بالزيادة لهؤلاء الشركاء فقد يتعرض المصفي للمساءلة من قبل الشركاء الآخرين الذين يتحملون خسائر نتيجة اتباعه أسلوب توزيع غير ملائم. وحتى يتجنب المصفي هذه المسؤولية يمكنه اتباع الأسلوب التالي لتحديد الدفعات النقدية التي تسدد إلى الشركاء:

١ - تقدير الخسارة الإجمالية لكل الأصول غير النقدية المتبقية، وأخذ كل الخسائر الممكنة في الحسبان بما في ذلك تكاليف التصفية المحتملة وأي التزامات لم تسجل في الدفاتر.

٢ - إفتراض أن أي شريك ينطوي رأسماله على عجز محتمل سوف لا يتمكن من دفع أي مبلغ إلى الشركة، وللك يجب عند توزيع كل دفعة من النقدية عدم توقع تحصيل مبالغ أخرى سواء من بيع أصول أو من الشركاء الذين انتهت حسابات رأسمالهم بعجز.

وطبقاً لهذا الأسلوب سوف لا يصرح المصطفى بدفع أي نقدية إلا إلى الشريك الذي ينتهي حساب رأسماله برصيد دائن (أو مجموع رأس المال والقروض) يزيد عن حصته في أقصى خسارة محتملة من عملية التصفية. وتنطوي حصة الشريك في أقصى خسارة محتملة على أي خسارة قد تنتج من عدم قدرة بعض الشركاء على سداد العجز المحتمل في رأسمالهم إلى الشركة.

وعندما تسدد حقوق الشركاء على دفعات طبقاً لهذا الأسلوب، فسوف تخضع هذه الحقوق لنسبة توزيع الدخل بأسرع ما يمكن. فعندما تصل المدفوعات النقدية إلى النقطة التي عندها تتطابق أرصدة حسابات رأسمال الشركاء (حقوقهم) مع نسبة توزيع الدخل، فإن أي مدفوعات تلي هذه النقطة يمكن أن تتم وفقاً لهذه النسبة، لأن حقوق كل شريك سوف تكفي لاستيعاب الحصة المناسبة من أقصى خسارة محتملة.

تخطيط تسديد حقوق الشركاء على دفعات

Advance planning for installment payments to partners

يمكن تحديد المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء كل شهر (أو في أي نقطة زمنية أخرى) عن طريق تحديد أثر أقصى خسائر محتملة على حقوق الشركاء (أرصدة رأسمالهم وقروضهم). ومع أن هذا الأسلوب سليم إلا أنه مرهق إلى حد ما. فضلاً عن ذلك، فهو لا يوضح في بداية التصفية المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء كلما توفرت نقدية للشركة. ولهذا الأسباب، يمكن إعداد برنامج متكامل مقدماً لتوزيع النقدية بحيث يوضح المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء خلال التصفية. وإذا تم إعداد مثل هذا البرنامج، فإن أي مبالغ تحصل من بيع أصول الشركة يمكن توزيعها على الشركاء في الحال وفقاً للبرنامج السابق تحديده.

ولتوضيح ما سبق نفترض أن مجدي وعزمي ووجدي شركاء في شركة تضامن ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهم بنسبة ٤:٣:٢ على التوالي. وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة مع إعداد برنامج لتوزيع النقدية. وقد كانت الميزانية العمومية للشركة كما ظهرت في الخامس من رجب ١٤٠٨ هـ قبل التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة مجدي وعزمي ووجدي

الميزانية العمومية

في ١٤٠٨/٧/٥

الأصول		الالتزامات ورأسمال الشركاء	
٨٠٠٠ ريال	النقدية	٦١٠٠٠ ريال	الالتزامات
١٩٢٠٠٠	الأصول الأخرى	٤٠٠٠٠	رأسمال الشريك مجدي
		٤٥٠٠٠	رأسمال الشريك عزمي
		٥٤٠٠٠	رأسمال الشريك وجدي
٢٠٠٠٠٠ ريال	الجملة	٢٠٠٠٠٠ ريال	الجملة

وفتترض وفقاً للقواعد العامة أن تسدد حسابات الدائنون أولاً وقدرها ٦١٠٠٠ ريال، وأي نقدية متاح بعد ذلك يمكن توزيعها على الشركاء. ونعرض فيما يلي برنامج عن المبالغ الواجب دفعها إلى الشركاء خلال التصفية:

شركة مجدي وعزمي ووجدي
التوزيعات النقدية على الشركاء خلال التصفية
في ١٤٠٨/٧/٥ هـ

وجدي	عزمي	مجدي	أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية
٥٤٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	نسبة توزيع الدخل
٢	٣	٤	تقسم أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية على نسب توزيع الدخل للحصول على رأسمال كل وحدة من نسبة توزيع الدخل لكل شريك.
٢٧٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	التخفيض المطلوب في رأسمال وحدة توزيع الدخل الخاصة بالشريك وجدي لتخفيض حصته ليتساوى مع أكبر رصيد تالي له (الحاصل بالشريك عزمي) ويمثل هذا المبلغ أول دفعة توزيع على شريك لكل وحدة من حصة الشريك في الدخل. ولأن حصة الشريك وجدي تتكون من وحدتين، فإنه يجب أن يتسلم أول دفعة من النقدية تدفعها الشركة وقدرها ٢٤٠٠٠ ريال
(١٢٠٠٠)			(١٢٠٠٠ ريال × ٢ = ٢٤٠٠٠ ريال).

رأس مال وحدة توزيع الدخل بعد دفع ٢٤٠٠٠ ريال إلى الشريك وجدي

١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠
-------	-------	-------

التخفيض المطلوب في رأسمال وحدة توزيع دخل الشريكين عزمي ووجدي لتخفيض حصتهما إلى ما يوازي رصيد الشريك مجدي الذي يتطوي على أقل رأسمال لكل وحدة توزيع. ولتحديد المبلغ الواجب دفعة لكل

شريك يضرب التخفيض المطلوب في نسبة توزيع الدخل لكل شريك. وطبقاً لذلك يحصل الشريك عزمي على ١٥٠٠٠ ريال (٣×٥٠٠٠)، ويحصل الشريك وجدي على ١٠٠٠٠ ريال (٢×٥٠٠٠).

رأسمال وحدة التوزيع بعد دفع ١٥٠٠٠ ريال إلى الشريك عزمي، و ٣٤٠٠٠ ريال إلى الشريك وجدي. وأي نقدية قد تبقى بعد ذلك يمكن توزيعها بنسبة توزيع الدخل.

(٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

ملخص برنامج توزيع النقدية

الدائنون	الشريك مجلي	الشريك عزمي	الشريك وجدي
١٠٠٪			
الدفعة الأولى ٦١٠٠٠ ريال			
الدفعة الثانية ٢٤٠٠٠ ريال			١٠٠٪
الدفعة الثالثة ٢٥٠٠٠ ريال		٦٠٪	٤٠٪
ما يزيد عن ١١٠,٠٠٠ ريال	٤/٩	٣/٩	٢/٩

ونحاول في الجزء التالي تفسير الاجراءات المستخدمة في إعداد برنامج توزيع النقدية :

١ - تمثل «أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية» حقوق الشركاء في الشركة، ويعني ذلك أن رصيد حساب رأسمال الشريك يضاف إليه أي رصيد آخر مستحق له مثل القرض الذي يقدمه للشركة، وي طرح منه أي رصيد مستحق عليه مثل القرض الذي يحصل عليه من الشركة.

٢ - تم تقسيم رصيد حساب رأسمال كل شريك قبل التصفية على نسبة حصته في الدخل لتحديد رأسمال كل وحدة في حصة دخل الشريك. وتعتبر هذه الخطوة من الاجراءات الجوهرية لعدة أسباب هي : (أ) تحديد الشريك صاحب أكبر رأسمال لكل وحدة من حصص الدخل، وهولذلك يكون أول من يتسلم نقدية من الشركة، (ب) تسهيل ترتيب الشركاء وفقاً لأولوية حصولهم على

النقدية، (ج) توفير الأساس اللازم لتحديد المبلغ الواجب دفعة لكل شريك في كل مرحلة من مراحل التصفية. ولأن الشريك وجدي صاحب أكبر رأسمال لكل وحدة من حصص توزيع الدخل (٢٧٠٠٠ ريال) فهو أول شريك يتسلم نقدية من الشركة (بعد سداد المستحق لدائتي الشركة) ثم يتبعه الشريك عزمي، وأخيراً الشريك مجدي.

٣- حصل الشريك وجدي على القدر اللازم من النقدية الذي أدى إلى تخفيض رأسماله لكل وحدة من حصص الدخل من ٢٧٠٠٠ ريال إلى ١٥٠٠٠ ريال متساوياً في ذلك مع رهيد الشريك عزمي الذي يليه في أولوية التوزيع. ولتحقيق ذلك كان يجب تخفيض رأسمال وحدات الدخل الخاصة بالشريك وجدي بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال. ولأن وجدي له وحدتين من حصص الدخل فقد حصل على ٢٤٠٠٠ ريال قبل أن يتسلم الشريك عزمي أي نقدية.

٤- عند هذه النقطة يصبح رأسمال وحدات الدخل لكل من الشريكين وجدي وعزمي ١٥٠٠٠ ريال. ويعني ذلك أن كلا الشريكين لها الحق في تسلم نقدية حتى ينخفض رأسمال وحدات دخل كل منهما بمبلغ ٥٠٠٠ ريال. وعندئذ يتساوى رأسمال وحدات دخلهما مع رأسمال وحدات دخل الشريك مجدي، الأخير في الترتيب، وقدره ١٠٠٠٠ ريال. ولأن الشريك عزمي له ثلاث وحدات في حصص الدخل والشريك وجدي له وحدتان، فلذلك يحصل عزمي على ١٥٠٠٠ ريال (٥٠٠٠ ريال \times ٣) ويحصل وجدي على ١٠٠٠٠ ريال (٥٠٠٠ ريال \times ٢) قبل توزيع أي نقدية على الشريك مجدي. ويعني ذلك، أنه بعد أن يتسلم الشريك وجدي أول دفعة وقدرها ٢٤٠٠٠ ريال، يمكن للشريكين وجدي وعزمي أن يقتسما أي نقدية تتاح بعد ذلك بنسبة ٣:٢ بعد أقصى ٢٥٠٠٠ ريال.

٦- بعد أن يتسلم الشريك عزمي ١٥٠٠٠ ريال، ويتسلم الشريك وجدي ٣٤٠٠٠ ريال (٢٤٠٠٠ ريال + ١٠٠٠٠ ريال) سوف يصبح رأسمال وحدات الدخل لكل شريك من الشركاء الثلاثة ١٠٠٠٠ ريال. وعندئذ يمكن توزيع أي نقدية إضافية بين الشركاء الثلاثة طبقاً لنسبة توزيع الدخل

(٢:٣:٤)، لأن أرصدة حسابات رأسمالهم تم تخفيضها حتى أصبحت متساوية مع نسبة توزيع الدخل. ونوضح هذه النقطة في الجدول التالي:

مجدي (٤/٩)	عزمي (٣/٩)	وجدي (٢/٩)	
٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٤٠٠٠	أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية
		(٢٤٠٠٠)	الدفعة الأولى للسدة إلى الشريك وجدي
			الدفعة الثانية للسدة إلى
		(١٠٠٠٠)	الشريكين عزمي ووجدي
	(١٥٠٠٠)		
			أرصدة حسابات رأس المال أصبحت
٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	متساوية لنسب توزيع الدخل (٢:٣:٤)

ويعني ذلك أنه عندما تصل المدفوعات النقدية إلى النقطة التي عندها تتطابق أرصدة حسابات رأسمال الشركاء مع نسبة توزيع الدخل، فإن أي مدفوعات للشركاء بعد هذه النقطة يمكن أن تتم وفقاً لهذه النسبة.

ونوجه النظر إلى أن برنامج توزيع النقدية الذي عرضناه آنفاً يمكن استخدامه لتوزيع الأصول غير النقدية بين الشركاء بطريقة عادلة. وفي هذه الحالة يجب استخدام القيمة العادلة الجارية للأصول غير النقدية، مثل الأوراق المالية والمخزون والأجهزة، باعتبار أنها تعادل المدفوعات النقدية. وإذا بدأ توزيع الأصول غير النقدية اعتماداً على برنامج توزيع النقدية، وأسفر ذلك عن حصول أحد الشركاء على توزيع أكبر مما يستحق، فعندئذٍ يجب تعديل التوزيعات التالية لتسمح لباقي الشركاء بتعويض ما حصل عليه أحد الشركاء بالزيادة في مرحلة سابقة. ففي مثل هذه الحالات يجب تعديل «برنامج توزيع النقدية» لتصحيح الانحراف الذي طرأ على العلاقة الأصلية التي كانت موجودة بين أرصدة حسابات رأسمال الشركاء.

وكما أشرنا من قبل، يوزع على الشركاء أي خسائر أو مكاسب قد تتنج من بيع الأصول طبقاً لنسبة توزيع الدخل ما لم ينص عقد الشركة على عكس ذلك. ويعني ذلك، أن المدي الذي عنده لا تتطابق أرصدة حسابات رأس المال مع نسبة توزيع الدخل لا يتغير بمثل هذه الخسائر والمكاسب. وطبقاً لذلك، لا تؤثر الخسائر

والمكاسب الناتجة من بيع الأصول خلال فترة التصفية على برنامج توزيع النقدية الذي يعد قبل البدء في إجراءات التصفية.

ولتوضيح كيفية استخدام برنامج توزيع النقدية الذي عرضناه آنفاً، نفترض أن الأصول الأخرى المتعلقة بشركة مجدي وعزمي ووجدي تم بيعها خلال الفترة من ٦ رجب ١٤٠٨ هـ حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ وفقاً للجدول التالي:

شركة مجدي وعزمي ووجدي

تحقق (بيع) الأصول الأخرى

خلال الفترة من ٦ رجب حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ

التاريخ	القيمة الدفترية للأصول المبيعة	خسائر البيع	النقدية المحصلة بمعرفة الشركة
٣٠ من رجب ١٤٠٨	٦٢٠٠٠	١٣٥٠٠	٤٨٥٠٠
٣٠ من شعبان	٦٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠
٣٠ من رمضان	٦٤٠٠٠	٣١٥٠٠	٣٢٥٠٠
الجملة	١٩٢٠٠٠	٨١٠٠٠	١١١٠٠٠

هذا ويجب أن توزع النقدية المتاحة شهرياً على الدائنين والشركاء طبقاً للبرنامج المخطط لتوزيع النقدية، ونعرض فيما يلي ملخصاً لهذا التوزيع:

شركة مجدي وعزمي ووجدي
توزيع النقدية على الدائنين والشركاء
خلال الفترة من ٦ رجب حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ

التاريخ	النقدية	الالتزامات	رأس المال الشركاء		
			مجدي ($\frac{١}{٩}$)	عزمي ($\frac{٢}{٩}$)	وجدي ($\frac{٦}{٩}$)
٣٠ من رجب (تتضمن النقدية التي كانت موجودة في الخامس من رجب وقدرها ٨٠٠٠ ريال)	٥٦٥٠٠	٥٦٥٠٠			٢٤٠٠٠
٣٠ من شعبان	٣٠٠٠٠	٤٥٠٠		٩٠٠	٦٠٠
٣٠ من رمضان	٣٢٥٠٠		٤٠٠٠	١٤١٠٠	٩٤٠٠
				٣٠٠٠	٢٠٠٠
الجملة	١١٩٠٠٠	٦١٠٠٠	٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٦٠٠٠

ويلاحظ من الملخص السابق أن النقدية التي كانت متاحة في ٣٠ من رجب وقدرها ٥٦٥٠٠ ريال قد دفعت بالكامل إلى الدائنين، ويتبقى لهم بعد ذلك رصيد قدره ٤٥٠٠ ريال. وعندما توفر مبلغ وقدره ٣٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من شعبان استخدم منه أولاً مبلغ ٤٥٠٠ ريال في سداد باقي المستحق للدائنين، وتبقى بعد ذلك مبلغ ٢٥٥٠٠ ريال تم توزيعها على الشركاء وفقاً للبرنامج المخطط لتوزيع النقدية. فقد نص هذا البرنامج على أن يدفع للشريك وجدي ١٠٠٪ من أول ٢٤٠٠٠ ريال متاح للتوزيع على الشركاء، ثم يشترك كل من عزمي ووجدي في المتحصلات التالية بعد ذلك بنسبة ٣:٢ بحد أقصى ٢٥٠٠٠ ريال. وطبقاً للتدفقات الفعلية كانت النقدية المتاحة في ٣٠ من شعبان للتوزيع على الشريكين عزمي ووجدي بمبلغ ١٥٠٠ ريال (٣٠٠٠٠ ريال - ٤٥٠٠ ريال - ٢٤٠٠٠ ريال = ١٥٠٠ ريال)، حصل منها الشريك عزمي على ٩٠٠ ريال، بينما حصل الشريك وجدي على ٦٠٠ ريال. أما النقدية التي أتاحت في ٣٠ من رمضان

وقدرها ٣٢٥٠٠ ريال، فقد دفع منها أولاً مبلغ ٢٣٥٠٠ ريال إلى الشريكين عزمي ووجدي بنسبة ٢:٣، حيث حصل الأول على ١٤١٠٠ ريال والثاني على ٩٤٠٠ ريال حتى يكتمل التوزيع لهما ليصبح ٢٥٠٠٠ ريال قبل أن يشترك مجدي في التوزيع. وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقي ٩٠٠٠ ريال (٣٢٥٠٠ ريال - ٢٣٥٠٠ = ٩٠٠٠ ريال) تم توزيعه على الشركاء الثلاثة مجدي وعزمي ووجدي طبقاً لنسبة توزيع الدخل أي بنسبة ٢:٣:٤.

وبناءً على ما سبق نعرض فيما يلي قائمة التحقق والتصفية المتعلقة بهذه الشركة:

شركة مجدي وعزمي ووجدي
قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من ٦ رجب حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	الثقبة	الأخرى		مجدي ٤ ($\frac{1}{9}$)	عزمي ٣ ($\frac{1}{9}$)	وجدي ٢ ($\frac{1}{9}$)
الأرصدة قبل التصفية	٨٠٠٠	١٩٢٠٠٠	٦١٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٤٠٠٠
المرحلة الأولى في ٣٠ من رجب:						
بيع جزء من الأصول						
الأخرى بخسارة						
١٣٥٠٠ ريال	٤٨٥٠٠	(٦٢٠٠٠)		(٦٠٠٠)	(٤٥٠٠)	(٣٠٠٠)
أرصدة	٥٦٥٠٠	١٣٠٠٠٠	٦١٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٥٠٠	٥١٠٠٠
المسدد إلى الدائنين	(٥٦٥٠٠)		(٥٦٥٠٠)			
أرصدة		١٣٠٠٠٠	٤٥٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٥٠٠	٥١٠٠٠
المرحلة الثانية في ٣٠ من شعبان:						
بيع جزء من الأصول						
الأخرى بخسارة						
٣٦٠٠٠ ريال	٣٠٠٠٠	(٦٦٠٠٠)		(١٦٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(٨٠٠٠)

تابع قائمة التحقق والتصفية:

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		مجدي	عزمي	وجدي
أرصدة المسدد إلى الدائنين	٣٠٠٠٠ (٤٥٠٠)	٦٤٠٠٠	٤٥٠٠ (٤٥٠٠)	١٨٠٠٠	٢٨٥٠٠	٤٣٠٠٠
أرصدة المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	٢٥٥٠٠ (٢٥٥٠٠)	٦٤٠٠٠		١٨٠٠٠	٢٨٥٠٠	٤٣٠٠٠
أرصدة المرحلة الثالثة في ٣٠ من رمضان: بيع باقي الأصول الأخرى بخسارة ٣١٥٠٠ ريال		٦٤٠٠٠		١٨٠٠٠	٢٧٦٠٠	١٨٤٠٠
أرصدة المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	٣٢٥٠٠ (٣٢٥٠٠)			٤٠٠٠	١٧١٠٠	١١٤٠٠

وطبقاً للبيانات التي ظهرت في قائمة التحقق والتصفية نعرض فيما يلي قيود اليومية المتعلقة ببيع الأصول وتكملة تصفية شركة مجدي وعزمي ووجدي:

القيود في ٣٠ من رجب:

النقدية	٤٨٥٠٠
رأسمال الشريك مجدي	٦٠٠٠
رأسمال الشريك عزمي	٤٥٠٠
رأسمال الشريك وجدي	٣٠٠٠
الأصول الأخرى	٦٢٠٠٠

إثبات بيع أصول وتوزيع خسارة على الشركاء
قدرها ١٣٥٠٠ ريال بنسبة ٤:٣:٢.

الالتزامات	٥٦٥٠٠
التقديية	٥٦٥٠٠

إثبات المسدد إلى الدائنين.

القيود في ٣٠ من شعبان	
التقديية	٣٠٠٠٠
رأسمال الشريك مجدي	١٦٠٠٠
رأسمال الشريك عزمي	١٢٠٠٠
رأسمال الشريك وجدي	٨٠٠٠
الأصول الأخرى	٦٦٠٠٠

إثبات بيع أصول وتوزيع خسارة على الشركاء
قدرها ٣٦٠٠٠ ريال بنسبة ٤:٣:٢.

الالتزامات	٤٥٠٠
رأسمال الشريك عزمي	٩٠٠
رأسمال الشريك وجدي	٢٤٦٠٠
التقديية	٣٠٠٠٠

إثبات المسدد إلى الدائنين وأول دفعة للشركاء.

القيود في ٣٠ من رمضان:	
التقديية	٣٢٥٠٠
رأسمال الشريك مجدي	١٤٠٠٠
رأسمال الشريك عزمي	١٠٥٠٠
رأس مال الشريك وجدي	٧٠٠٠
الأصول الأخرى	٦٤٠٠٠

إثبات بيع أصول وتوزيع خسارة على الشركاء
قدها ٣١٥٠٠ ريال بنسبة ٤:٣:٢.

رأسمال الشريك مجدي	٤٠٠٠
رأسمال الشريك عزمي	١٧١٠٠
رأسمال الشريك وجدي	١١٤٠٠
التقدي	٣٢٥٠٠

إثبات سداد الدفعة الأخيرة للشركاء حيث تم
تصفية الشركة.

الاحتفاظ بقدر من التقدي للإلتزامات وتكاليف التصفية

Withholding of cash for liabilities and liquidation costs

وكما أشرنا فيما سبق، يكون لدائني الشركة الحق في الحصول على مستحقاتهم بالكامل قبل دفع أي مبالغ إلى الشركاء. ومع ذلك، فقد تكون أحياناً بعض الإلتزامات المسجلة موضوعاً للخلاف والجدل بين الشركة ودائنيها، وفي مثل هذه الحالة يضطر المصفي إلى تجنب قدر من التقدي يكفي لسداد مثل هذه الإلتزامات حتى يستقر الأمر بشأنها. والجدير بالذكر أن التقدي التي يتم تجنبها لمواجهة مثل هذه الإلتزامات لا تؤخذ في الاعتبار عند تحديد خسائر التصفية المحتملة، فخصائر التصفية المحتملة تشمل على خسائر بيع الأصول غير التقدي، وأي التزامات غير مسجلة، ثم تكاليف التصفية المحتمل حدوثها.

هذا وينبغي خصم أي تكاليف متعلقة بتصفية الشركة من أرصدة حسابات رأسمال الشركاء لتحديد التقدي المتاحة للتوزيع عليهم، ويعني ذلك أن تكاليف التصفية تعالج كجزء من الخسائر الإجمالية للتصفية. وأحياناً يحتفظ المصفي بقدر من التقدي لمواجهة تكاليف التصفية المتوقعة. ولذلك يجب أن تضاف التقدي المحجوزة لتكاليف التصفية المتوقعة، والتقدي المحجوزة للإلتزامات غير المسجلة إلى الأصول غير التقدي عند تحديد أقصى خسارة ممكن حدوثها لتكملة تصفية الشركة.

تصفية شركات الأشخاص محدودة المسؤولية

Liquidation of limited partnerships

يمكننا القول بأن معظم الإجراءات التي عرضناها بصدد تصفية شركات التضامن تطبيق على شركات الأشخاص محدودة المسؤولية عند تصفيتها، ومع ذلك تشترط القواعد القانونية دائماً في حالة شركات الأشخاص محدودة المسؤولية، بأنه بعد سداد مستحقات دائني الشركة بالكامل يجب دفع حقوق الشركاء محدودي المسؤولية قبل دفع أي نقدية للشريك أو الشركاء ذو المسؤولية غير المحدودة. فضلاً عن ذلك قد يوافق الشركاء محدودي المسؤولية على إعطاء الأولوية لشريك منهم أو أكثر عند توزيع النقدية خلال عملية التصفية.

تحويل شركة التضامن إلى شركة أموال

Incorporation of a partnership

يجب على شركات التضامن أن تقوم المزايا المحتمل اكتسابها من تحويلها إلى شركات أموال. ومن أهم هذه المزايا المسؤولية المحدودة للشركاء، وسهولة حصول الشركة على رأسمال إضافي، ثم إمكانية الحصول على مزايا ضريبية. وحتى يضمن كل شريك أنه حصل على قدر عادل من أسهم رأس المال المأثرة بواسطة الشركة الجديدة، فمن اللازم تعديل أصول شركة التضامن وفقاً لقيمتها العادلة الجارية قبل تحويلها إلى شركة أموال. ويجب أن تتضمن الأصول المحولة إلى شركة الأموال أي أصول غير ملموسة يمكن تحديدها أو الشهرة التي قد تتمتع بها شركة التضامن.

ولتوضيح كيفية تحويل شركة تضامن إلى شركة أموال، نفترض أن وصفي ورسمي شريكين في شركة تضامن، ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهما بنسبة ١:٤، وقد قرر الشريكان في ٣٠ من جمادى الثاني ١٤٠٨ هـ تحويل شركتهما إلى شركة أموال، وفي ذلك التاريخ كانت الميزانية العمومية لشركة التضامن على النحو التالي:

شركة وصفي ورسمي
الميزانية العمومية
في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ

الأصول		الالتزامات ورأسمال الشركة	
ريال	ريال	ريال	ريال
١٢٠٠٠	التقديرات		الالتزامات
٢٨١٠٠	للمدينون التجاريون	٣٥٠٠٠	الدائنون التجاريون
٢٧٥٠٠	يطرح خصص ديون		رأسمال الشركة
٢٥٥٠٠	المخزون	٤٧٩٩٠	رأسمال الشريك وصفي
	الأجهزة والمعدات	١٦٠١٠	رأسمال الشريك رسمي
٣٤٠٠٠	يطرح مجمع الاستهلاك	٦٤٠٠٠	
	جلة الأصول	٩٩٠٠٠	جلة الالتزامات
			ورأسمال الشركة

وقد أفصح تقويم عناصر المركز المالي السابق وفقاً للقيمة العادلة الجارية عن المعلومات التالية:

- ١ - زيادة الديون المشكوك في تحصيلها إلى ١٠٠٠ ريال.
 - ٢ - زيادة قيمة المخزون ليصبح ٣٠٠٠٠ ريال وفقاً لتكلفة الإحلال الجارية.
 - ٣ - زيادة قيمة الأجهزة والمعدات لتصبح صافي قيمتها ٣٩٥٠٠ ريال وفقاً لقيمتها العادلة الجارية (٧٠٠٠٠ ريال قيمتها جديدة - ٣٠٥٠٠ مجمع الاستهلاك وفقاً للقيمة الجديدة = ٣٩٥٠٠ ريال).
 - ٤ - تسجيل التزامات مستحقة قدرها ١١٠٠ ريال.
 - ٥ - تسجيل شهرة قدرها ١٠٠٠٠ ريال.
- وقد تم التصريح للشركة الجديدة بإصدار ١٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية

عشرة ريالاً للسهم. وقد أصدرت الشركة ٥٥٠٠ سهم لشركة التضامن بسعر السهم ١٥ ريالاً مقابل صافي قيمة أصولها. وقد تم توزيع الأسهم على الشريكين وصفي ورسعي وفقاً للأرصدة المعدلة لحسابي رأسماليها. وطبقاً لهذا الإجراء يكون قد تم تصفية شركة التضامن.

ومع أنه يمكن تعديل السجلات المحاسبية الخاصة بشركة التضامن حتى تصلح لشركة الأموال الجديدة، إلا أنه جرت العادة على فتح مجموعة جديدة من السجلات المحاسبية لشركة الأموال، وفي ظل البديل الأخير يتطلب الأمر اتباع الإجراءات التالية:

أولاً - الإجراءات في سجلات شركة التضامن

١ - إثبات قيود اليومية المتعلقة بإعادة تقويم الأصول، ويتضمن ذلك الاعتراف بالشهرة إن وجدت.

٢ - تسجيل أي مسحوبات نقدية ضرورية لتقريب أرصدة حسابات رأسمال الشركاء لقيمة الأسهم المصدرة (قد تنص بعض العقود على تحويل كل الأصول إلى الشركة الجديدة باستثناء النقدية).

٣ - إثبات تحويل الأصول والالتزامات إلى شركة الأموال، وتسلم شركة التضامن الأسهم المصدرة، وتوزيع الأسهم على الشركاء وفقاً لأرصدة رأسماليهم.

وطبقاً لهذه الإجراءات نعرض فيما يلي القيود المحاسبية اللازمة:

المخزون (٣٠٠٠٠ - ٢٥٥٠٠ ريال)	٤٥٠٠
الأجهزة والمعدات (٧٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠)	١٠٠٠٠
الشهرة	١٠٠٠٠
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٤٠٠
(١٠٠٠ - ٦٠٠ ريال)	
مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات	٤٥٠٠
(٣٠٥٠٠ - ٢٦٠٠٠ ريال)	

التزامات أخرى	١١٠٠
رأسمال الشريك وصفي	١٤٨٠٠
(١٨٥٠٠ ريال × ٨٠٪)	
رأسمال الشريك رسمي	٣٧٠٠
(١٨٥٠٠ ريال × ٢٠٪).	
إثبات تعديل الأصول والالتزامات وفقاً للقيم المتفق عليها وتوزيع صافي المكاسب وقدرها ١٨٥٠٠ ريال على الشريكين بنسبة ٤ : ١.	
المبالغ تحت التحصيل طرف شركة الأموال	٨٢٥٠٠
(١٨٥٠٠ + ٦٤٠٠٠ ريال)	
الدائنون التجاريون	٣٥٠٠٠
التزامات أخرى	١١٠٠
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٠٠٠
مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات	٣٠٥٠٠
التقديرة	١٢٠٠٠
المدينون التجاريون	٢٨١٠٠
المخزون	٣٠٠٠٠
الأجهزة والمعدات	٧٠٠٠٠
الشهرة	١٠٠٠٠
إثبات تحويل الأصول والالتزامات إلى شركة الأموال	
أسهم عادية من شركة الأموال	٨٢٥٠٠
(٥٥٠٠٠ سهم × ١٥ ريال)	
المبالغ تحت التحصيل طرف شركة الأموال	٨٢٥٠٠
إثبات تسلم ٥٥٠٠٠ سهم من شركة الأموال بقيمة إسمية عشرة ريالات للسهم بسعر ١٥ ريال للسهم مقابل تحويل صافي أصول الشركة إليها.	

رأس مال الشريك وصفي	٦٢٧٩٠
(٤٧٩٩٠ + ١٤٨٠)	
رأسمال الشريك رسمي	١٩٧١٠
(١٦٠١٠ + ٣٧٠٠ ريال)	
أسهم عادية من شركة الأموال	٨٢٥٠٠
إثبات توزيع ٤١٨٦ سهم × ١٥ ريال على	
الشريك وصفي ، وتوزيع ١٣١٤ سهم ×	
١٥ ريال على الشريك رسمي .	

ثانياً - الاجراءات في شركة الأموال الجديدة :

- ١ - إثبات الحصول على أصول والتزامات شركة التضامن وفقاً للقيم العادلة الجارية ، مقابل الالتزام بصافي قيمة الأصول .
- ٢ - إثبات إصدار أسهم رأس المال وفقاً للقيمة العادلة الجارية سداداً للالتزام المتعلق بشركة التضامن .

وطبقاً لهذه الإجراءات نعرض فيما يلي القيود المحاسبية اللازمة :

التقديرة	١٢٠٠٠
المدينون التجاريون	٢٨١٠٠
المخزون	٣٠٠٠٠
الأجهزة والمعدات	٣٩٥٠٠
الشهرة	١٠٠٠٠
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٠٠٠
الدائنون التجاريون	٣٥٠٠٠
التزامات أخرى	١١٠٠
المستحق لشركة التضامن	٨٢٥٠٠
إثبات الحصول على أصول والتزامات شركة	
التضامن .	

المستحق لشركة التضامن	٨٢٥٠٠
أسهم رأس المال، قيمة إسمية	٥٥٠٠٠
١٠ ريالات (٥٥٠٠ سهم $10 \times$ ريال).	
علاوة الإصدار.	٢٧٥٠٠
إثبات إصدار ٥٥٠٠ سهم بسعر ١٥ ريال مقابل	
حيازة صافي أصول شركة التضامن.	

ونوجه النظر إلى أنه تم إثبات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بدفاتر شركة الأموال لأنه لم يعرف على وجه التأكيد الديون التجارية التي قد لا تحصل. وعلى العكس من ذلك لم يؤخذ في الاعتبار مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات، لأن تكلفة هذه العناصر بالنسبة للشركة الجديدة هي ٣٩٥٠٠ ريال. وبناءً على ما سبق

تظهر الميزانية الافتتاحية لشركة الأموال على النحو التالي:

شركة الأموال xxx

الميزانية العمومية

١٤٠٨/٦/٣٠ هـ

ريال	ريال	الأصول
١٢٠٠٠		التقديرة
	٢٨١٠٠	المدينون التجاريون
	١٠٠٠	يطرح: مخصص ديون مشكوك فيها
٢٧١٠٠		
٣٠٠٠٠		المخزون
٣٩٥٠٠		الأجهزة والمعدات
١٠٠٠٠		الشهرة
١١٨٦٠٠		إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق المساهمين

الالتزامات

الدائنون التجاريون	٣٥٠٠٠
الالتزامات الأخرى	١١٠٠
جمله الالتزامات	٣٦١٠٠

حقوق المساهمين

اسهم رأس المال المصرح بها	٥٥٠٠٠
١٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية	
عشرة ريبالات، والأسهم	
المصدرة والمتداولة ٥٥٠٠ سهم.	
علاوة الإصدار	٢٧٥٠٠
	٨٢٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين.	١١٨٦٠٠

Joint Ventures

ثانياً - شركة المحاصة

تختلف شركة المحاصة عن شركة التضامن في أنها تنشأ لإنجاز عملية تجارية واحدة مثل بيع كمية من البضاعة، أو تنفيذ مشروع معين. ومن الناحية التاريخية، كانت تستخدم شركة المحاصة كوسيلة لتمويل بيع أو مبادلة حمولة سفينة من البضاعة تتم مع دولة أجنبية. وفي الوقت الذي كان فيه النقل البحري والتجارة الخارجية ينطويان على العديد من المخاطر، كان بعض الأشخاص المغامرين Venturers يتفقون على إنجاز صفقة تجارية من هذا النوع. وقد كان رأس المال المطلوب لهذه الصفقات من الكبير بحيث لا يتوفر لشخص واحد، وكانت المخاطرة مرتفعة بحيث يصعب أن يتحملها شخص بمفرده. ونتيجة المخاطر التي ينطوي عليها هذا النوع من الأعمال وقصر الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز العملية، فلم تكن هناك حاجة للإعتراف بصافي الدخل إلا بعد إتمام الصفقة فعلاً. وفي نهاية الرحلة يتم توزيع صافي الدخل على الشركاء وتنتهي علاقتهم التجارية.

والجدير بالذكر أن المحاسبة التقليدية في شركات المحاسبة لا تطبق أساساً الاستحقاق المحاسبي لأن افتراض الاستمرار غير ملائم، وبدلاً من تحديد صافي الدخل على فترات زمنية، يؤجل القياس المحاسبي حتى تكتمل الصفقة التجارية أو يتم تنفيذ المشروع.

الشكل المعاصر لشركات المحاسبة Present-Day Joint Ventures

وبالرغم من أن إدارة الأعمال عن طريق شركات المحاسبة أصبح أقل شيوعاً في هذا العصر، إلا أنها ما زالت تستخدم في العديد من المشروعات مثل (١) شراء وتجهيز وتقسيم وبيع الأراضي، (٢) والبحث عن البترول والغاز الطبيعي، (٣) وبناء الكباري والسدود وغيرها من المشروعات الإنشائية.

ومع أن شركات المحاسبة Joint Venture تعتبر نوعاً من شركات الأشخاص، إلا أنه في العصر الحالي ظهر نوع من شركات المحاسبة يغلب عليه خاصية شركات الأموال Corporate Joint Venture، وهي تنشأ أيضاً لتنفيذ صفقة أو مشروع معين. فقد اتجهت الشركات الأمريكية الكبيرة إلى تنفيذ بعض العمليات التي تتم في دول أجنبية عن طريق تأسيس شركة تقسم ملكيتها بين شركة أمريكية وأخرى أجنبية، وقد استخدم هذا النوع من الشركات أيضاً في بعض المجالات المحلية. وقد كانت «شركة محاسبة الأموال» موضوعاً للرأي المحاسبي رقم ١٨ الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة APB بعنوان «أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في أسهم عادية». وقد جاء في هذا الرأي ما يلي:

«تعرف شركة محاسبة الأموال بأنها شركة أموال يمتلكها ويديرها مجموعة صغيرة من شركات الأعمال، وتعمل هذه الشركة بصفة مستقلة لإنجاز عمل أو مشروع معين بما يحقق منفعة مشتركة لأعضاء المجموعة. وقد تشترك الحكومة كعضو في هذه المجموعة. وعادة ما يكون الغرض من تأسيس شركة لإنجاز صفقة أو عملية أو مشروع معين هو المشاركة في المخاطر والمنافع في حالات عديدة مثل تصنيع منتج جديد، أو فتح أسواق جديدة، أو إدخال التكنولوجيا المتقدمة في مجال معين. ومن أهم خصائص هذه الشركة تضافر المعرفة الفنية المتوفرة لدى المجموعة، أو تجميع الموارد والتسهيلات اللازمة لتحقيق الهدف المرغوب. وعادة

ما يتوفر لهذا النوع من الشركات تنظيم يكفل مساهمة كل عضو من أعضاء المجموعة في إدارة كل شؤون الصفقة أو المشروع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وطبقاً لذلك، لا تكون مصلحة أو علاقة أعضاء المجموعة بالشركة مقصورة على مجرد استثمار الأموال. هذا ونادراً ما يتغير شكل الملكية في شركة محاصة الأموال ولا تتداول أسهم رأس مالها في سوق الأوراق المالية. وإذا وجدت ملكية عامة للأقلية، فهي لا تحول دون بقاء الشركة كشركة متخصصة في تنفيذ صفقة أو مشروع معين.

وقد انتهى مجلس مبادئ المحاسبة إلى أن أساس الملكية يمكن المستثمرين من متابعة استثماراتهم في هذه الصفقات. ولذلك، يجب على المستثمرين المحاسبة عن استثماراتهم في شركات محاصة الأموال باستخدام أساس الملكية سواء في القوائم المالية الموحدة أو في القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة.

وفي حالة استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في رأسمال شركة محاصة أموال، أو أي استثمار آخر بنسبة ٥٠٪ أو أقل، فمن اللازم على الشركة المستثمر فيها أن تفصح بإيجاز عن الأصول والالتزامات ونتائج عملياتها سواء في شكل ملحوظه أو في قوائم مستقلة حتى يتمكن المستثمر من متابعة مركزه المالي ونتائج عملياته.

وفي الجزء المتبقي من هذا الفصل سوف نستخدم مصطلح شركة المحاصة Joint Venture بالمعنى التقليدي لشركة التضامن التي تنجز مشروع واحد خلال فترة محددة.

المحاسبة عن شركة محاصة الأموال

Accounting for a Corporate Joint Venture

ظهرت عدة مبررات قوية تنادي بأهمية وجود مجموعة مستقلة من السجلات المحاسبية في كل شركة محاصة أموال تكون كبيرة الحجم وتمتد عملياتها لفترة طويلة، وأهم هذه المبررات: تعقد الأعمال الحديثة، وأهمية وجود تنظيم جيد ورقابة داخلية قوية، وضمان الاستجابة لقوانين ضريبة الدخل وغيرها من التشريعات الحكومية. هذا ويجعل حساب رأسمال كل شريك في شركة المحاصة

دائناً بقيمة استثماره سواء أكان في شكل نقدية أم أي أصول أخرى غير نقدية. ومع أن السنة المالية لشركة محاسبة الأموال قد تتفق أو لا تتفق مع السنة المالية الخاصة بالشركاء، إلا أن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي وصدور قوائم مالية دورية عن الصفقة أو المشروع يبيّن الفرصة للإفصاح بطريقة منتظمة عن صافي الدخل أو الخسارة الموزع على كل شريك.

المحاسبة عن شركات محاسبة الأشخاص

Accounting for an unincorporated Joint Venture

كما أشرنا آنفاً، يتطلب الرأي المحاسبي رقم (١٨) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في شركات محاسبة الأموال. ولم يتعرض هذا الرأي للمحاسبة في شركات محاسبة الأشخاص.

وعموماً، هناك بديلين للمحاسبة يمكن استخدام أيهما بواسطة المستثمرين في شركات محاسبة الأشخاص (Unincorporated joint ventures)، هما المحاسبة وفقاً لأساس الملكية أو المحاسبة وفقاً لأساس الحصة النسبية Proportionate share method of accounting للاستثمار. ولتوضيح هذين الأساسين نفترض أنه في غرة محرم ١٤٠٨ هـ استثمرت شركتي عبد الفتاح وعبد العظيم مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ريال بحق النصف لكل منهما في شركة «النعمان لمحاسبة الأشخاص». وقد ظهرت القوائم المالية الموجزة لشركة المحاسبة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ على النحو التالي:

شركة النعمان

شركة محاصة

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	الايرادات
٢٠٠٠٠٠٠		التكاليف والمصروفات
١٥٠٠٠٠٠		صافي الدخل
٥٠٠٠٠٠		توزيع صافي الدخل :
	٢٥٠٠٠٠	شركة عبد الفتاح
	٢٥٠٠٠٠	شركة عبد العظيم
	٥٠٠٠٠٠	الجملة

شركة النعمان
شركة محاصة
قائمة رأسمال الشركاء

عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

الجملة	شركة عبد العظيم	شركة عبد الفتاح	
٨٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	الاستثمار في غرفة محرم ١٤٠٨
٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	يضاف صافي الدخل
١٣٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	رأسمال الشركاء في نهاية العام

شركة النعمان

شركة محاصة

الميزانية العمومية

في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

الأصول	ريال	ريال
الأصول المتداولة		١٦٠٠٠٠٠
الأصول الأخرى		٢٤٠٠٠٠٠
جملة الأصول		٤٠٠٠٠٠٠
الالتزامات ورأسمال الشركاء		
الالتزامات قصيرة الأجل		٨٠٠٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل		١٩٠٠٠٠٠
رأسمال الشركاء		
شركة عبد الفتاح	٦٥٠٠٠٠	
شركة عبد العظيم	٦٥٠٠٠٠	
		١٣٠٠٠٠٠
جملة الالتزامات ورأسمال الشركاء		٤,٠٠٠,٠٠٠

وإذا استخدمت شركتي عبد الفتاح وعبد العظيم أساس الملكية فعندئذ يجب إجراء القيد
التاليين في سجلات كل منهما عن استثماراتها في شركة النعمان:

٤٠٠٠٠٠	الاستثمار في شركة النعمان ١٤٠٨/١/٣٠ هـ
	(شركة محاسبة)
٤٠٠٠٠٠	النقدية
	إثبات الاستثمار في شركة محاسبة.

٢٥٠٠٠٠	الاستثمار في شركة النعمان ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ
	(شركة محاسبة)
٢٥٠٠٠٠	الدخل من الاستثمار.
	إثبات حصتنا في صافي دخل شركة
	النعمان (٥٠٪ × ٥٠٠٠٠٠ = ٢٥٠٠٠٠ ريال).

أما إذا استخدمت كلتا الشركتين أساس الحصة النسبية، فإنه يجب على
شركتي عبد الفتاح وعبد العظيم، بالإضافة إلى القيد السابقين، إجراء القيد
التالي عن الحصة النسبية لكل منهما في الأصول والالتزامات والإيراد والمصروفات
الخاصة بشركة النعمان:

٨٠٠٠٠٠	الأصول المتداولة (٥٠٪ × ١٦٠٠٠٠٠) ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ
١٢٠٠٠٠٠	الأصول الأخرى (٥٠٪ × ٢٤٠٠٠٠٠)
٧٥٠٠٠٠	التكاليف والمصروفات (٥٠٪ × ١٥٠٠٠٠٠)
٢٥٠٠٠٠	الدخل من الاستثمار
٤٠٠٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
	(٥٠٪ × ٨٠٠٠٠٠)
٩٥٠٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
	(٥٠٪ × ١٩٠٠٠٠٠)
١٠٠٠٠٠٠	الإيراد (٥٠٪ × ٢٠٠٠٠٠٠)
٦٥٠,٠٠٠	الاستثمار في شركة النعمان
	(شركة محاسبة)

إثبات الحصة النسبية في أصول والتزامات وإيراد ومصروفات شركة المحاسبة.

ويتضح مما سبق أن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية في شركات محاسبة الأشخاص يتسق مع نفس الأسلوب عند اتباعه في شركات محاسبة الأموال وفقاً لما جاء بالرأي المحاسبي رقم (١٨). ولكن في هذه الحالة سوف تظهر المعلومات المتعلقة بأصول والتزامات شركة المحاسبة في شكل ملاحظة بالقوائم المالية للشركة المستمرة، وهو الأمر الذي يؤدي إلى أسلوب التمويل الخفي Off-balance sheet financing أما المحاسبة وفقاً لأساس الحصة النسبية في شركات محاسبة الأشخاص فهي تتجنب مشكلة التمويل الخفي، ولكن من الناحية العملية تثار مشكلة تضمين الحصص في بعض الأصول مثل العقارات والمعدات في الميزانية العمومية لكل شريك.



أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة

(١) يبلغ رصيد حساب رأس مال كل من أمير وبدوي، شريكان في شركة تضامن، ٦٠,٠٠٠ ريال و ٨٠,٠٠٠ ريال على التوالي. وإضافةً لذلك فإن أمير دائن للشركة بقرض غير حامل للفوائد مقداره ٢٠,٠٠٠ ريال. وقد قررا تصفية شركتهما الآن. ما الأولوية أو المزية التي يتمتع بها أمير بخصوص قرضه عند التصفية؟

(٢) حدد بإيجاز الإجراء الذي يتبع في تصفية شركة التضامن عندما يظهر وصيلاً مدينًا في حساب رأس مال أحد الشركاء.

(٣) أسفرت عملية بيع الأصول، عند تصفية شركة سطم ودهام وإمام - شركة تضامن، عن خسارة أدت إلى جعل أرصدة حسابات رأس مال الشركاء على النحو التالي: سطم ٢٥٠٠٠ ريال دائن، ودهام ١٢٥٠٠ ريال دائن، وإمام ٥٠٠٠ ريال مدين. وكان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥:٣:٢. وقد سددت الإلتزامات بالكامل، وبلغت النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء ٣٢٥٠٠ ريال كما أنه ليس في الإمكان حالياً تحديد ما إذا كان لدى إمام القدرة على سداد رصيد حساب رأس ماله المدين أم لا. هل يمكن توزيع النقدية المتاحة الآن دون الانتظار حتى يمكن تحديد إمكانية تحصيل المبلغ المستحق على إمام؟ اشرح.

(٤) كانت هناك حسابات للدائنين مقدارها ١٢٠٠٠ ريال على شركة (أ) و(ب) و(ج)، شركة تضامن، وذلك بعد التخلص من كافة الأصول ودفع كل النقدية المتاحة للدائنين. وقد ظهر رصيداً دائناً في حساب رأس مال (أ) مقداره ١٦٠٠٠ ريال، ورصيداً دائناً في حساب رأس مال (ب) مقداره ٢٠٠٠ ريال. وقد طالب دائنو الشركة (أ) بسداد ديونهم، الذي رد على مطلبهم بأن الشركاء الثلاثة يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد أسسوا شركتهم برأس مال متساوي. وعليه فقد عرض (أ) على الدائنين

سداد $\frac{1}{2}$ ديونهم وحسب. ما رأيك في الموقف الذي اتخذ (أ)؟ وما رصيد حساب رأس مال (ج)؟ ما قيد اليومية، إن وجد، الذي يجب إجراؤه في السجلات المحاسبية للشركة في حالة قيام (أ) بسداد دائي الشركة من ممتلكاته الشخصية؟

(٥) يعمل أحمد كشريك مدير في شركة أحمد ويلوي وجبري، شركة تضامن. ويصن عقد الشركة على حق أحمد في راتب سنوي قدره ١٢٠٠٠ ريال، تدفع على ١٢ قطعاً شهرياً متساوياً، ويوزع المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة على الشركاء بالتساوي. وقد أوقفت الشركة عملياتها في ٣٠ من جمادي الآخرة وبدأت في إجراءات التصفية. ولم يسحب أحمد راتب آخر شهرين من التشغيل بسبب عجز رأس المال العامل. كيف تتم معالجة حق أحمد في الأجر غير المدفوع ومقداره ٢٠٠٠ ريال عند تصفية الشركة؟

(٦) يقسم كل من مرعي ونادر، شريكان في شركة تضامن، الأرباح بالتساوي. أعرض الأسباب التي تؤيد توزيع الخسائر الناجمة عن تصفية الشركة بالتساوي أو وفقاً لنسب أرصدة حسابات رأس المال.

(٧) أعرض باختصار المبدأ الأساسي الذي يجب التقيد به في توزيع النقدية على الشركاء عندما تمتد إجراءات تصفية شركة تضامن لعدة شهور.

(٨) يكون من الضروري، خلال عملية التصفية التدريجية لشركة تضامن، تحديد الخسائر المحتملة مستقبلاً من بيع الأصول المتبقية. ما قيود اليومية، إن وجدت، التي يجب إعدادها لتعكس حسابات رأس مال الشركاء أنصبتهم من أقصى خسارة محتملة يمكن أن تحدث خلال المراحل المتبقية من عملية التصفية؟

(٩) تم تصفية شركة إكرامي وباسر وزهدي، شركة تضامن، على فترة طولها ١١ شهراً، كما تم عمل عدة توزيعات نقدية على الشركاء. هل المبلغ الإجمالي الذي تسلمه كل شريك في هذه الحالة أكبر أو أقل أو متساوي للمبلغ الذي يتسلمه في حالة احتفاظ المصفي بكل النقدية المحصلة حتى الانتهاء تماماً من بيع كافة الأصول وعمل توزيع للنقدية مرة واحدة على الشركاء؟

(١٠) في ظل أي الحالات، إن وجدت، يمكن لشركة تضامن تحت التصفية التدرجية توزيع النقدية على الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر؟

(١١) كانت أرصدة حسابات رأس مال جمال وكريم ولطفي، شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، هي ٣٠٠٠٠ ريال و ٢٥٠٠٠ ريال و ٢١٠٠٠ ريال على التوالي وذلك عند بدء تصفية الشركة. وكان من بين أصول الشركة ورقة قبض مسحوبة على كريم قيمتها ٧٠٠٠ ريال. وقد تم سداد جميع التزامات الشركة. وكان أول ما تم بيعه من الأصول خلال عملية التصفية أوراقاً مالية قيمتها الدفترية ١٥٠٠٠ ريال وسعر بيعها ١٨٠٠٠ ريال. كيف يتم توزيع هذا المبلغ (١٨٠٠٠ ريال) بين الشركاء؟

(١٢) كانت أرصدة حسابات رأس مال رأفت وسعيد وتامر عندما بدأت شركتهم في إجراءات التصفية ٣٨٠٠٠ ريال و ٣٥٠٠٠ ريال و ٣٢٠٠٠ ريال على التوالي. وعندما انتهت عملية التصفية اتضح أن النقدية التي تسلمها رأفت أقل من كل من الشريكين الآخرين. أذكر العوامل المختلفة التي تفسر سبب حصول الشريك الذي يملك أكبر رصيد في حساب رأسماله على أقل مبلغ من النقدية الناتجة عن التصفية.

(١٣) قرر كل من محسن وفريد، شريكان في شركة تضامن، تحويل شركتهما إلى شركة أموال. وقد تم تقسيم رأس مال الشركة الجديدة بالكامل فيما بينهما بالتساوي بسبب تساوي حصة كل منهما في شركة التضامن. وتم الحصول على تقرير تقويم الأصول في تاريخ التحول إلى شركة أموال والذي اتضح منه أن قيمة الأراضي والمباني قد ارتفعت بنسبة ٥٠٪ أثناء ملكية شركة التضامن لهما. هل يجب زيادة قيمة الأصول إلى القيمة التي قومت بها في تاريخ التحول إلى شركة أموال أو التمسك بتكلفتها الأصلية لدى شركة التضامن عند تحويلها إلى السجلات المحاسبية لشركة الأموال؟ وهل ستسمح شركة الأموال، إذا أعيد تقويم الأصول، بحساب استهلاك عن الزيادات الناتجة عن التقويم بالنسبة لأغراض ضريبة الدخل؟ إشرح.

(١٤) وضح أوجه الاختلاف بين شركة المحاصة وشركة التضامن.

(١٥) كيف تختلف عملية تحديد صافي الدخل لشركة محاصة، عندما يؤخذ في الاعتبار مفهوم شركة المحاصة من وجهة النظر التاريخية، عنها في شركة تضامن أو شركة مساهمة؟ وهل يسود هذا الفرق في الحياة العملية في الوقت الحاضر؟

(١٦) ما المقصود بشركات محاصة الأموال؟ وما الإجراءات المحاسبية لمثل هذه الشركات والتي أوصى بها مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي في رأيه رقم ١٨؟

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

- ١ - أي العناصر التالية لا يؤدي إلى تصفية شركة التضامن؟
 - أ - إفلاس أحد الشركاء ما دامت الشركة نفسها موسرة.
 - ب - وفاة أحد الشركاء طالما أن الشريك المتوفى كان قد اشترط أن يحمل محله الوصي.
 - ج - قيام أحد الشركاء بمسحوبات غير مسموح بها متتهكاً بذلك عقد الشركة.
 - د - تنازل أحد الشركاء عن حصته في الشركة بالكامل لطرف آخر.
- ٢ - يكون إلزام الشريك المعسر بدفع أي نقص في حساب رأسماله :
 - أ - في مقدمة أولويات مطالبات دائني الشركة غير المسددين.
 - ب - ثاني أولويات مطالبات الدائنين الشخصيين للشريك المعسر.
 - ج - قبل مطالبات الدائنين الشخصيين للشريك، وقبل مطالبات دائني الشركة غير المسددين.
 - د - وفقاً لترتيب آخر هو

٣ - قام فاروق أثناء تصفية شركة وحيد وفاروق وكارم وتامر، شركة تضامن،

بسداد حساب أحد دائني الشركة ومقداره ٣٦٠٠ ريال. يكون قيد اليومية المناسب واللازم إجراؤه في السجلات المحاسبية للشركة:

أ - لا يوجد قيد.

ب - ٣٦٠٠ ح/ الدائنين

٣٦٠٠ ح/ رأس مال فاروق.

ج - ٣٦٠٠ ج/ النقدية.

٣٦٠٠ ح/ رأس مال فاروق.

د - ٣٦٠٠ ج/ الدائنين

٣٦٠٠ ج/ مسحوبات فاروق.

٤ - يقسم كل من كريم ورأفت وسعيد وتركبي، شركاء في شركة تضامن، الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد تعرضت الشركة للإفلاس وقرر تصفيتها. وكان موقف الشركة وكل شريك على النحو التالي:

رصيد حساب	الأصول الشخصية	الالتزامات الشخصية
رأس مال	(غير مشتملة على	(غير مشتملة على
الشركة	حصة الشريك في	حصة الشريك في الشركة)
	رأس مال الشركة	
كريم	١٥٠٠٠ دائن	١٠٠٠٠٠ ريال
رأفت	١٠٠٠٠ دائن	٣٠٠٠٠
سعيد	٢٠٠٠٠ مدين	٨٠٠٠٠
تركبي	٣٠٠٠٠ مدين	١٠٠٠
		٤٠٠٠٠ ريال

فإن دائني الشركة:

أ - سيحاولون استرداد ديونهم من الشريك سعيد أولاً لكونه موسر شخصياً، ورصيد حساب رأس ماله مدينًا.

ب - لن يحصلوا على ديونهم كاملة بغض النظر عن الموقف القانوني وذلك لكون أصول الشركة أقل من التزاماتها.

ج - يحصلون على حصة رأفت في الشركة على أساس إجراء قرعة بينهم وبين دائني الشخصيين.

د - لهم حق المطالبة بسداد ديونهم من أصول الشركة أولاً قبل أن يكون للدائنين الشخصيين لأي شريك حق في هذه الأصول.

٥ - يقتسم كل من جمال وسمير وحمدي، شركاء في شركة تضامن الأرباح والخسائر بنسبة ٢:٣:٥ على التوالي. وقد قرر الشركاء تصفية الشركة عندما كانت أصولها تتكون من نقدية مقدارها ٤٠٠٠٠ ريال وأصول أخرى مقدارها ٢١٠٠٠٠ ريال، والتزاماتها وحصص رأس مال الشركاء كما يلي:

الالتزامات	٦٠٠٠٠ ريال
رأس مال جمال	٤٨٠٠٠
رأس مال سمير	٧٢٠٠٠
رأس مال حمدي	٧٠٠٠٠

وسيم تصفية الشركة على فترة طويلة من الزمن. كما سيتم توزيع النقدية المتاحة على الشركاء أولاً بأول. وقد تم بيع أصول غير نقدية قيمتها الدفترية ١٢٠٠٠٠ ريال بمبلغ ٩٠٠٠٠ ريال. ما مقدار النقدية التي ستوزع على كل شريك عقب عملية البيع هذه؟

جمال	سمير	حمدي
أ (٤٥٠٠٠ ريال	٢٧٠٠٠ ريال	١٨٠٠٠ ريال
ب (٣٥٠٠٠ ريال	٢١٠٠٠ ريال	١٤٠٠٠ ريال
ج (لا شيء	٣٠٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠ ريال
د (لا شيء	٢٨٨٠٠ ريال	٤١٢٠٠ ريال

التمرين الثاني:

بكري ومطر شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠:٦٠. وقد قررا تصفية الشركة. وقد تم بيع جزء من الأصول، وما زالت هناك أصول لم تباع قيمتها الدفترية ٤٢٠٠٠ ريال وتم سداد جميع التزامات الشركة، وبلغ مقدار النقدية المتاحة للتوزيع على الشريكين ٢٠٠٠٠ ريال. ويظهر حساب رأس مال كل شريك رصيد قدره ٤٠٠٠٠ ريال لبكري و ٢٢٠٠٠ ريال لمطر.

المطلوب :

تحديد كيفية توزيع النقدية بين الشريكين .

التمرين الثالث :

بدأت شركة التضامن المكونة من نزيه ووجدي أعمالها منذ سنوات عديدة، وكانت تحقق أرباحاً معقولة خلال سنوات عملها . وقد خسرت مؤخراً قضية قانونية جوهرية، ووقعت بها خسائر غير متوقعة في حسابات العملاء والمخزون . ونتيجة لذلك فقد قرر الشريكين تصفيتهما وتم بيع جميع الأصول، وكان المبلغ المتاح لسداد التزامات الشركة ١٨٠٠٠ ريال فقط، وتبلغ هذه الإلتزامات ٣٣٠٠٠ ريال . وكانت أرصدة حسابات رأس المال ونسب توزيع الأرباح والخسائر قبل بدء عملية التصفية كما يلي :

أرصدة حسابات	نسب توزيع الأرباح
رأس المال	والخسائر
نزيه	٦٠٪
وجدي	٤٠٪
٢٣٠٠٠ ريال	
١٣٥٠٠ ريال	

المطلوب :

أ - حساب إجمالي الخسائر التي نتجت عن تصفية الشركة .

ب - توضيح كيف يجب أن تتم التسوية النهائية بين الشريكين بعد أن يدفع نزيه مبلغ ١٥٠٠٠ ريال إلى الدائنين . وأن نزيه بعد سداؤه لهذا المبلغ للدائنين يصبح معسراً، ولكن وجدي يملك صافي أصولاً شخصية تزيد عن ١٠٠٠٠٠ ريال .

التمرين الرابع :

كانت أرصدة حسابات رأس مال سالم ومحمي وزهران، شركاء في شركة تضامن تحت التصفية، بعد بيع جزء من أصول الشركة ٣٣٠٠٠ ريال، و ٤٠,٠٠٠ ريال، و ٤٢٠٠٠ ريال على التوالي . وكان لدى الشركة في هذا الوقت نقدية مقدارها ٤٢٠٠٠ ريال وأصول أخرى قيمتها الدفترية ٧٨٠٠٠ ريال . ويبلغ المستحق للدائنين ٥٠٠٠ ريال . وكان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي .

المطلوب:

حساب النقدية التي يمكن لكل شريك الحصول عليها في هذا الوقت.

التمرين الخامس:

تم تعيين مصفى لإنهاء وتصفية شركة كارم ولطيف، شركة تضامن، بعد ما أصيبا بعجز نتيجة تصادم طائرة كانا على متنها، وكانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد تبين من السجلات المحاسبية أن هناك نقدية مقدارها ٣٥٠٠٠ ريال، وأصول أخرى مقدارها ١١٠٠٠٠ ريال، والتزامات قيمتها ٢٠٠٠٠ ريال وأن رأس مال كارم ٧١٠٠٠ ريال، ورأس مال لطيف ٥٤٠٠٠ ريال. وقد توقع المصفي أن تأخذ عملية التخلص من الأصول غير النقدية وقتاً طويلاً لطبيعتها العالية التخصص. وقدرت مصروفات التصفية (من إعلان، وإيجار، وانتقالات وخلافه) بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال.

المطلوب:

حساب مقدار النقدية التي يمكن توزيعها لكل شريك في هذا الوقت.

التمرين السادس:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة بدوي وكروان ورمضان، شركة تضامن، في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ. (نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء فيما بين الأقواس أمام رأس مال كل منهم):

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
نقدية	٢٥٠٠٠ ريال	التزامات	٥٢٠٠٠ ريال
أصول أخرى	١٨٠٠٠٠	رأس مال بدوي (٤٠٪)	٤٠٠٠٠
		رأس مال كروان (٤٠٪)	٦٥٠٠٠
		رأس مال رمضان (٢٠٪)	٤٨٠٠٠
الاجمالي	٢٠٥٠٠٠	الاجمالي	٢٠٥٠٠٠

المطلوب:

أ - حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك عقب المرحلة الأولى من التصفية، بافتراض أنه سيتم تصفية الشركة على مراحل. وأنه تم بيع أصول غير نقدية في المرحلة الأولى قيمتها الدفترية ٩٠٠٠٠ ريال بمبلغ ٥٠٠٠٠ ريال. وأنه تم سداد الدائنين وتوزيع النقدية المتاحة بعد ذلك على الشركاء.

ب - حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك بافتراض جميع الحقائق الواردة في البند (أ)، فيما عدا أنه يحتفظ بمبلغ ٣٠٠٠ ريال نقداً لمواجهة مصروفات التصفية المحتملة.

ج - بافتراض، كحالة مستقلة، إن كل شريك تسلم جزء من النقدية في التوزيع الذي تم بعد عملية البيع الثانية للأصول. وإن النقدية الناتجة من عملية البيع الثالثة والبالغة للتوزيع ١٤٠٠٠ ريال، وإن القيمة الدفترية للأصول غير المبيعة ٦٠٠٠ ريال. فكيف يتم توزيع النقدية المتاحة ومقدارها ١٤٠٠٠ ريال على الشركاء؟

التمرين السابع:

كانت أرصدة حسابات رأس مال كل من دغيدي وأيمن وفهد، شركاء في شركة تضامن، في العاشر من ذي القعدة ١٤٠٣ هـ هي ٢٠٠٠٠ ريال، و ٢٥٠٠٠ ريال، و ٩٠٠٠ ريال على التوالي. وكانوا يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١:٢:٤.

المطلوب:

أ - إعداد برنامج توزيع النقدية الناتجة عن تصفية الشركة على مراحل.

ب - ما مقدار النقدية المسددة لكافة الشركاء إذا كان دغيدي تسلم مبلغ ٤٠٠٠ ريال فقط من التصفية؟

ج - ما مقدار النقدية التي يتسلمها فهد، بافتراض أن دغيدي تسلم بمبلغ ١٣٠٠٠ ريال من النقدية الناتجة عن التصفية؟

د - ما مقدار خسائر الشركة من بيع الأصول، إذا علمت أن أيمن تسلم مبلغ ١١٠٠٠ ريال فقط نتيجة التصفية؟ (لم تستثمر أي أصول إضافية في الشركة بمعرفة أي شريك).

التمرين الثامن:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة بغدادية وكردية، شركة تضامن، في غرة جمادي الآخرة سنة ١٤١٠:

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
ريال ٥٠٠٠	نقدية	٢٠٠٠٠ ريال	التزامات
٥٥٠٠٠	أصول أخرى	٢٢٥٠٠	رأس مال بغدادية
		١٧٥٠٠	رأس مال كردية
٦٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	٦٠٠٠٠ ريال	الاجمالي

يقسم الشريكان الأرباح والخسائر بنسبة ٦٠٪ لبغدادية، و ٤٠٪ لكردية. وقد تم بيع أصول قيمتها الدفترية ٢٢٠٠٠ ريال بمبلغ ١٨٠٠٠ ريال وذلك خلال شهر جمادي الآخرة. وتم سداد الدائنين بالكامل، وتوزيع مبلغ ٢٠٠٠ ريال على الشريكين بأسلوب يهدف إلى تخفيض أرصدة حسابات رأس المال لتصبح نسبتها مساوية لنسب توزيع الأرباح والخسائر تماماً. وتم خلال شهر رجب بيع أصول قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠ ريال بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال، وتم سداد مصروفات التصفية ومقدارها ٥٠٠ ريال، وتوزيع مبلغ ١٢٥٠٠ ريال على الشريكين. وتم خلال شهر شعبان بيع الأصول المتبقية بمبلغ ٢٢٥٠٠ ريال، وتمت التسوية النهائية بين الشريكين.

المطلوب:

حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك في شهر جمادي الآخرة، ورجب، وشعبان.

التمرين التاسع:

كانت صافي حقوق الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل

التصفية في ٥ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٥ هـ كما يلي:

صافي حقوق الشركاء	أمين	فهمي	جمعة	ملارون
نسبة توزيع الأرباح	٣٦٠٠٠ ريال	٣٢٤٠٠ ريال	٨٠٠٠ ريال	(١٠٠) ريال
والخسائر	٦	٤	٢	١

وسيتم بيع الأصول بمبالغ تفوق القيم الدفترية لها.

المطلوب:

إعداد برنامج يوضح كيفية توزيع النقدية على الشركاء عندما تصبح متاحة وفقاً لسير عملية التصفية.

التمرين العاشر:

أبرم كل من مكّي ونادر عقداً فيما بينهما بهدف المضاربة في سوق الأموال، واستخدم كل منهما مبلغ قدره ٥٠٠٠ ريال من النقدية الخاصة به. وسيتم توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي. وسيتم عمل تسوية بينهما في نهاية العام بعد بيع جميع الأوراق المالية. وفيما يلي ملخص يكشف عمل السمسار الشهرية عن العام:

مكّي	نادر	
٤٥٠٠٠ ريال	١٨٠٠٠ ريال	إجمالي المشتريات المصدق عليها
٤٨٧٠٠	١٦٨٠٠	إجمالي المبيعات المصدق عليها
٨٠	٥٠	فوائد على الحسابات
٤٠	١٠٠	توزيعات دائنة للحسابات

المطلوب:

كيف تتم التسوية بين مكّي ونادر في نهاية العام؟

التمرين الحادي عشر:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة كرم ووديعة، قبل أن تتحول من شركة تضامن إلى شركة أموال مباشرة:

الميزانية العمومية

في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
ريال ١٠٥٠٠	التقديية	١٦٤٠٠ ريال	حسابات الدائنين
١٥٩٠٠	حسابات العملاء	٦٠٠٠٠	رأس مال كرم
٤٢٠٠٠	مخزون سلعي	٥٢٠٠٠	رأس مال وديع
	معدات (الصافي بعد		
	خصم مجمع الاستهلاك		
٦٠٠٠٠	وقدره ١٨٠٠٠ ريال)		
١٢٨٤٠٠ ريال	الاجمالي	١٢٨٤٠٠ ريال	الاجمالي

وقد أوصى المحاسب القانوني بإجراء التعديلات التالية على الميزانية العمومية لشركة التضامن قبل فتح سجلات محاسبية جديدة لشركة الأموال:

- ١ - إنشاء خصص للديوان المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٢٠٠ ريال.
- ٢ - تسجيل مبالغ مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل مقدارها ٨٠٠ ريال.
- ٣ - تبلغ القيمة العادلة الجارية للمخزون ٤٨٠٠٠ ريال، وللمعدات ٧٢٠٠٠ ريال.
- ٤ - تقدر الإلتزامات المستحقة بمبلغ ٧٥٠ ريال.

المطلوب:

إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة الأموال في غرة شوال ١٤٠٥ هـ، بافتراض إصدار ١٠٠٠٠ سهم عادي، بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات، إلى الشريكين مقابل حقوقهما في شركة التضامن. وإن المعدات سجلت بقيمتها العادلة الجارية، وأنه صرح بإصدار ٥٠٠٠٠ سهم عادي.

ثالثاً - الحالات :

الحالة الأولى :

تم تصفية شركة تضامن مكونة من هارون وقارون وسعدون . وكان الموقف المالي للشركاء بعد تحويل كافة الأصول إلى نقدية وتوزيع الخسائر الناتجة عن التصفية بالتساوي بين الشركاء كما يلي :

الموقف المالي الشخصي بخلاف حقوقه في الشركة	حقوق الشركاء في الشركة		
	الأصول	الالتزامات	
هارون	٣٠٠٠٠ ريال	٤٥٠٠٠ ريال	
قارون	(٢١٠٠٠)	٤٠٠٠٠	
سعدون	(٥٥٠٠٠)	٥٥٠٠٠	

المطلوب :

تفسير احتمالات عمليات التحصيل التي سيقوم بها :

أ - دائنو الشركة .

ب - الدائنون الشخصيون لكل شريك .

جـ - هارون من الشريكين الآخرين ، واحسب إجمالي الخسائر التي سيتحملها هارون نتيجة تصفية الشركة .

الحالة الثانية :

اكتشف المصنف عند بدء تصفية شركة (س) و(ص) و(ع)، شركة تضامن، في الخامس عشر من ذي القعدة سنة ١٤٠١ هـ أن هناك ورقة دفع قيمتها ١٠٠٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ٨٪ سبق أن أصدرتها الشركة وما زال متبقي على تاريخ استحقاقها ستة أشهر، حيث تستحق في ١٥ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٢ هـ. وقد تم دفع الفوائد عن هذه الورقة حتى ١٥ من ذي القعدة سنة ١٤٠١ هـ. وتقضي شروط ورقة الدفع بأن الفوائد المستحقة حتى تاريخ

الاستحقاق يجب دفعها بالكامل حتى وإن سددت ورقة الدفع قبل تاريخ الاستحقاق. وقد سدد المصفي كافة الإلتزامات الأخرى وبلغت النقدية المتبقية لديه ١٥٠٠٠٠ ريال. كما أن هناك أصول غير نقدية لم تباع قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠٠ ريال. ويعتقد المصفي أن التخلص من هذه الأصول يتطلب فترة طويلاً ستة أشهر، وإن النقدية الناتجة من بيع هذه الأصول خلال هذه الفترة ستكون أكثر من قيمتها الدفترية بما يعادل ٢٥٪ على الأقل منها.

وقد كتب الشريك (س) المذكرة التالية للمصفي: «إنني أدرك بوضوح إنك لن تستطيع دفع أي مبالغ للشركاء حتى تنتهي من سداد الدائنين بالكامل، ولكنني في حاجة إلى نقدية للمضاربة في مشروع تجاري آخر. ولذلك أرى أن تدفع الآن ورقة الدفع المستحقة في ١٥ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ، ثم توزع النقدية المتبقية على الشركاء». وقد رفض (ص) هذا الإقتراح مبرراً ذلك بأن الدفع الفوري للنقدية يستتبعه خسارة مقدارها ٤٠٠٠ ريال. وعرض (ص) أنه في حالة اتخاذ مثل هذا الموقف فيجب أن يحمل رأس مال (س) بإجمالي الفوائد ومقدارها ٤٠٠٠ ريال. ولم يكن للشريك (ع) موقف خاص في هذه الحالة، إلا أنه وبغرض التوفيق وافق على أن يتحمل ورقة الدفع هذه في مقابل أن يحصل على ١٠٢٠٠٠ ريال من المصفي. كما عرض (ع) وبغرض حماية حامل الورقة ضد أي خسائر أن يودع مبلغ ١٠٤٠٠٠ ريال في ودائع مضمونة بسندات حكومية. وقد عبر حامل الورقة عن قبوله لهذا الترتيب بكامل إرادته. وقد حدد (ع) أن حصوله على مبلغ ١٠٢٠٠٠ ريال سيكون ناتج عن دوره الجديد كدائن وأن ذلك لن يؤثر على حقه في استلام أي توزيعات نقدية خلال فترة التصفية.

المطلوب:

تقييم اقتراح كل شريك. وما رد الفعل الذي يجب أخذه من جانب المصفي؟ هل ستختلف لإجابتك إذا افترضنا تغيراً يشير إلى احتمال تحقق خسائر من بيع الأصول غير النقدية المتبقية؟

الحالة الثالثة:

أسس كل من لطفي وباكثير شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر

بالتساوي. وعلى الرغم من أن الشريكين بدأ برأس مال متساوي، إلا أن لطفي عمل مسحوبات أكثر من باكثير، وعليه فإن حساب رأس ماله أصبح أصغر من باكثير. وقد قررا تصفية الشركة في ٣٠ من جمادي الآخرة، وهو التاريخ الذي أقفلت فيه السجلات المحاسبية وأعدت القوائم المالية للشركة. وقد ظهر من الميزانية العمومية أن رأس مال لطفي ٤٠٠٠٠ ريال ورأس مال باكثير ٦٠٠٠٠ ريال كما اتضح من الميزانية أيضاً أن هناك قرصاً على الشركة لصالح باكثير قدره ١٠٠٠٠ ريال. وتدار عملية التصفية بمعرفة لطفي حيث أن باكثير يقيم بالمستشفى نتيجة تعرضه لحادث سيارة في الأول من رجب وهو اليوم التالي لتوقف عمليات الشركة العادية. وفيما يلي الإجراءات المتبعة من جانب لطفي: بيع جميع الأصول بأفضل الأسعار التي يمكن الحصول عليها أولاً، ثم سداد جميع حسابات الدائنين ثانياً، وسداداً قرض باكثير ثالثاً، ورابعاً توزيع النقدية المتبقية بين باكثير وبينه بنسبة ٤٠ : ٦٠ وهي ممثلة لأرصدة حسابات رأسمالهما.

وقد أخبر لطفي باكثير، عقب خروجه من المستشفى في ٥ من رجب، بأنه من خلال العمل المضني وحسن الطالع تمكن من بيع الأصول والانتهاء من تصفية الشركة خلال الأيام الخمسة التي قضاها بالمستشفى وقد سلم لطفي شيكين إلى باكثير الأول بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال وهي قيمة القرض، والثاني بتسوية رصيد حساب رأسماله وذلك كخطوة أولى في عملية التصفية.

المطلوب:

أ - هل توافق على إجراءات التصفية المتبعة في هذه الحالة؟ إشرح شرحاً وافياً.

ب - افترض أنه نتج عن إجراءات التصفية تلك، دفع مبلغ قدره ٢٤٠٠٠ ريال إلى باكثير بالإضافة إلى المدفوع له بخصوص القرض. ما مقدار مكاسب أو خسائر التصفية؟ وإذا كنت تعتقد أن هناك أساليب أخرى يجب اتباعها في التصفية، فاشرح إلى أي مدى يمكن أن يحصل باكثير على مبلغ أكبر أو أقل في ظل الإجراء الذي توصي به.

الحالة الرابعة :

في رد عن سؤال حول كيفية إجراءات التسوية التي يجب اتباعها من جانب الشركاء في أثناء تصفية شركة تضامن، قال الطالب زايد العبارة التالية :

«تمسك السجلات المحاسبية عادةً وفقاً لأساس التكلفة، وتنعكس مبدأ استمرارية المنشأة. ويكون من الضروري غالباً، عند تصفية شركة تضامن، بيع الأصول بجزء من قيمتها الدفترية. وعليه، فإن أي شريك عادةً ما يتسلم مبلغ يقل بكثير عن حقوقه في الشركة عند التسوية».

وقال الطالب كمال العبارة التالية :

«إني أتفق كلية مع ما جاء في حديث زميلي زايد، ولكنني سأذهب أبعد من ذلك قليلاً وأضيف أنه لا يجب دفع أية مبالغ إلى أي من الشركاء إلا بعد بيع كافة أصول الشركة وسداد جميع الدائنين. ولذلك لا يمكن معرفة النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء إلا بعد الانتهاء من هذه المراحل، وعليه فإن أي مبالغ مدفوعة لأي شريك في مرحلة مبكرة من التصفية، يجب أن يقوم الشريك بردها. وإذا كان الشركاء غير قادرين على رد هذه المبالغ، فإن الشخص الذي صرح بدفع هذه المبالغ يكون مسؤولاً عنها».

وقال الطالب على العبارة التالية :

«يتسلم كل شريك في شركة التضامن، عند تصفيتها مقدار حقوقه لا أكثر ولا أقل. وتساعد عملية توقيت دفع المبالغ للشركاء في حصول كل شريك على جزء من المبالغ المتاحة وذلك قبل بيع كافة الأصول وسداد جميع الدائنين. وإذا ما اتخذت التدابير الكافية، سيكون الدفع الجزئي في مراحل مبكرة من التصفية مرضي ومناسب».

المطلوب :

تقييم العبارة الخاصة بكل طالب.

رابعاً - المشاكل :

المشكلة الأولى :

قرر السلموني والورداني حل وتصفية شركتهما في ٢٣ من رمضان سنة ١٤١٠ هـ. وفيما يلي الميزانية العمومية للشركة في ذلك التاريخ (تمت الإشارة إلى نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين فيما بين الأقواس أمام رأس مال كل شريك):

شركة السلموني والورداني

الميزانية العمومية

٢٣ من رمضان سنة ١٤١٠ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٥٠٠٠ ريال	النقدية	١٥٠٠٠ ريال	حسابات الدائنين
١٠٠٠٠٠	أصول أخرى	١٠٠٠٠	قرض مستحق للورداني
		٦٠٠٠٠	رأس مال السلموني
		(٤٠٪)	
		٢٠٠٠٠	رأس مال الورداني
		(٦٠٪)	
١٠٥٠٠٠ ريال	الاجمالي	١٠٥٠٠٠ ريال	الاجمالي

تم بيع أصول قيمتها الدفترية ٧٠,٠٠٠ ريال بمبلغ ٦٠٠٠٠ ريال، كما وزعت نقدية مقدارها ٦٤٠٠٠ ريال على الدائنين والشريكين، وذلك في ٢٣ من رمضان ١٤١٠ هـ. وتم بيع الأصول المتبقية في غزة شوال ١٤١٠ هـ مقابل ١٨٠٠٠ ريال، ووزعت النقدية المتاحة في ذلك الوقت على الشريكين.

المطلوب :

أ - إعداد برنامج توزيع النقدية في ٢٣ من رمضان ١٤١٠ هـ، لتحديد التوزيع الصحيح للنقدية على الشريكين كلما أصبحت متاحة.

ب - إجراء قيود اليومية في ٢٣ من رمضان وغرة شوال من سنة ١٤١٠ هـ لتسجيل بيع الأصول وتوزيع النقدية على الدائنين والشريكين.

المشكلة الثانية :

تتضمن السجلات المحاسبية لشركة التضامن المكونة من سعدي وصبري وزهدي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، المعلومات التالية :

مسحوبات سعدي (رصيد مدين)	(٢٤٠٠٠) ريال
مسحوبات زهدي (رصيد مدين)	(٩٠٠٠)
قرض صبري	٣٠٠٠٠
رأس مال سعدي	١٢٣٠٠٠
رأس مال صبري	١٠٠٥٠٠
رأس مال زهدي	١٠٨٠٠٠

يبلغ إجمالي الأصول ٤٧٨٥٠٠ ريال، مشتملاً على نقدية مقدارها ٥٢٥٠٠ ريال، وإجمالي الالتزامات ١٥٠٠٠٠ ريال. وتمت تصفية الشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ وحصل زهدي ٨٣٢٥٠ ريال نقداً وفقاً لما أسفرت عنه عملية التصفية. ويتقسم كل من سعدي وصبري وزهدي الأرباح والخسائر بنسبة ٥:٣:٧ على التوالي.

المطلوب :

أ - حساب إجمالي المخاطر المتبقية من تصفية الشركة.

ب - إعداد قائمة التحقق والتصفية.

ج - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الانتهاء من عملية التصفية في السجلات المحاسبية للشركة.

المشكلة الثالثة :

فيما يلي الميزانية العمومية للشركة كودتي قبل تصفيها مباشرة :

الميزانية العمومية

٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
١٠٠٠٠ ريال	نقدية	٢٧٠٠٠ ريال	التزامات
٢٠٠٠٠	استثمارات في أسهم عادية	٧٢٠٠٠	رأس مال كمال
١٠٠٠٠٠	أصول أخرى	٣١٠٠٠	رأس مال دمراري
١٣٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	١٣٠٠٠٠ ريال	الاجمالي

يقتسم كمال ودمراري الأرباح والخسائر الناتجة عن التشغيل بنسبة ١:٢، والمكاسب والخسائر الرأسمالية بنسبة ١:٣. وفيما يلي العمليات التي حدثت لإتمام عملية التصفية:

في غرة ربيع الثاني: أخذ كمال عطفة الاستثمارات في الأسهم العادية بقيمتها العطفة الجارية ومقدارها ٤٤٠٠٠ ريال.

في ٣ من ربيع الثاني: باع كمال الأصول الأخرى والاسم التجاري إلى إحدى الشركات مقابل سندات قيمتها الإسمية ٢٠٠٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٢٪، وقيمتها العاطلة الجارية ١٨٠٠٠٠ ريال. وتعتبر مكاسب هذه العملية مكاسب رأسمالية.

في ٧ من ربيع الثاني: تم بيع جزء من السندات السابقة قيمتها الاسمية ٤٠٠٠٠ ريال بمبلغ ٣٥٦٠٠ ريال. تعتبر خسائر هذه العملية خسائر رأسمالية.

في ٨ من ربيع الثاني: سددت الالتزامات بالكامل.

في ١٠ من ربيع الثاني: أخذ كمال سندات قيمتها الإسمية ١٠٠٠٠٠ ريال، ودمراري سندات قيمتها الإسمية ٦٠٠٠٠ ريال، وذلك على أساس قيمتها الدفترية.

في ٢٥ من ربيع الثاني: دفعت النقدية المتاحة إلى كل من كمال ودمراري.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.

المشكلة الرابعة:

فيسا يلى الميزانية العمومية لشركة آدم وبدير وجلال فى ٤ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ:

شركة أ ب ج
الميزانية العمومية

٤ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
ريال	٦٠٠٠	التزامات	ريال
النقدية	٢٠٠٠٠	قرض بدير	٤٠٠٠
أصول أخرى	٩٤٠٠٠	رأس مال آدم	٢٧٠٠٠
		رأس مال بدير	٣٩٠٠٠
		رأس مال جلال	١٠٠٠٠
الاجمالى	١٠٠٠٠٠	الاجمالى	١٠٠٠٠٠

يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ لآدم، و ٤٠٪ لبدير، و ٢٠٪ لجلال. وتم بيع الأصول الأخرى بمبلغ ٣٠٧٠٠ ريال، ودفع مبلغ ٢٠٥٠٠ ريال لتصفية الإلتزامات، حيث كان هناك التزام غير مسجل بالدفاتر قدره ٥٠٠ ريال. وكل من آدم وبدير موسراً، ولكن الإلتزامات الشخصية لجلال تفوق أصوله الشخصية بمبلغ ٦٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - إعداد قائمة التحقق والتصفية. أدمج قيمة قرض بدير مع رصيد حساب رأسماله.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل التصفية.

جـ - ما مقدار النقدية الواجب تحققه من بيع الأصول الأخرى، والتي تمكن جلال من الحصول على النقدية الكافية لسداد دائنيه الشخصيين بالكامل؟ افترض أن المبلغ المطلوب لتصفية التزامات الشركة هو ٢٠٥٠٠ ريال.

المشكلة الخامسة:

فيما يلي الميزانية العمومية التي أعدها محاسب شركة هارو قبل تصفيتها مباشرة:

شركة هارو

الميزانية العمومية

٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٣ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
ريال ٢٠٠٠٠	نقدية	٨٠٠٠٠ ريال	التزامات
٢٨٠٠٠٠	أصول أخرى	٦٠٠٠٠	رأس مال هارون
		٧٠٠٠٠	رأس مال رياض
		٩٠٠٠٠	رأس مال وجدي
٣٠٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	٣٠٠٠٠٠ ريال	الاجمالي

تم خلال شهر جمادي الأولى ١٤٠٣ هـ بيع أصول قيمتها الدفترية ١٠٥٠٠٠ ريال بمبلغ ٧٥٠٠٠ ريال نقداً، وسداد جميع الإلتزامات. وتم خلال شهر جمادي الأخيرة ١٤٠٣ هـ بيع أصول قيمتها الدفترية ٦١٠٠٠ ريال بمبلغ ٢٥٠٠٠ ريال نقداً، وتم بيع الأصول المتبقية وقيمتها الدفترية ١١٤٠٠٠ ريال بمبلغ ٨١٠٠٠ ريال نقداً خلال شهر رجب. وقد تم توزيع النقدية المتاحة في نهاية كل شهر على الشركاء. ويقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي.

المطلوب:

أ - إعداد قائمة التحقق والتصفية التي تغطي فترة التصفية بالكامل، وورقة عمل مؤيدة لها تبين حساب الدفعات المسددة للشركاء من النقدية كلها أصبحت متاحة.

ب - عند أي نقطة من التصفية كانت أرصدة حسابات رأس مال الشركاء تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر؟ وما أهمية هذه العلاقة بخصوص توزيع النقدية على الشركاء فيما بعد؟

المشكلة السادسة:

قرر كل من حمود وعبيد وعبد الرحمن تكوين شركة تضامن في العاشر من محرم ١٤٠٦ هـ. وكانت استثماراتهم في رأس المال ونسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم كما يلي:

حمود	٤٥٠٠٠	٥٠٪
عبيد	٣٠٠٠٠ ريال - ٣٠٪ مع راتب سنوي قدره ١٨٠٠٠ ريال أو مبلغ يتناسب مع الفترة التي تقل عن سنة.	
عبد الرحمن	٢٤٠٠٠ ريال	٢٠٪

وكان حجم عمليات الشركة خلال الأشهر الستة الأولى من سنة ١٤٠٦ هـ ضعيف جداً، كما أن الشركة حققت خسائر عن هذه الفترة مقدارها ٤٢٠٠٠ ريال. وقد أخبرهم البعض بأن الشركة تحتاج إلى ستة أشهر أخرى على الأقل لتحقيق نتائج طيبة، إلا أن الشركة لم تتحسن بدرجة ملحوظة خلال الأشهر الستة الأخيرة من سنة ١٤٠٦ هـ. وعليه قرر الشركاء تصفية الشركة قبل حدوث خسائر إضافية. وقد جاء قرار التصفية متسرعاً حيث أن اثنين من كبار عملاء الشركة طلبا إشهار إفلاسهما. وتم بيع أصول الشركة في شهر شوال ١٤٠٦ هـ، ونفذت كل النقدية المتاحة للدائنين، كما أن هناك فواتير لبعض الموردين لم تسدد حتى هذا التاريخ مقدارها ٥٤٠٠ ريال. وفيما يلي الموقف المالي لكل شريك في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ:

الأصول الشخصية	الالتزامات الشخصية	
حمود ٣٠٠٠٠ ريال	٢٥٥٠٠ ريال	
عبيد ٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠	
عبد الرحمن ٧٥٠٠٠	٤٢٠٠٠	

ولم تكن للشركاء مسحوبات نقدية خلال السنة، إلا أن عبد الرحمن سحب بضاعة تكلفتها ١٢٠٠ ريال في شهر شعبان، وأخذ عبيد سند ملكية آلة قيمتها العادلة الجارية ٧٥٠ ريال والتي تعادل قيمتها الدفترية. وقرر الشركاء الإنهاء من الشركة وعمل التسويات اللازمة طبقاً لشروط تصفية شركات الأشخاص.

المطلوب:

إعداد قائمة رأس مال الشركاء من أربعة أعمدة (مشملة التصفية) عن الفترة من ١٠ من محرم حتى ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ. غير مطلوب بيان التغيرات في الالتزامات أو النقدية أو الأصول غير النقدية، ولكن يجب إظهار التغيرات في حساب رأس مال كل شريك وفي إجمالي رأس مال الشركاء.

المشكلة السابعة:

دابو وهاشم وفرزدق شركاء في شركة تضامن، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢:٣:٥ على التوالي. وقد قرروا تصفية الشركة في نهاية أحد الأعوام لعدم تحقق أرباح مجزية، وكانت أرصدة حسابات رأس مال الشركاء في هذا التاريخ كما يلي: ٢٢٠٠٠ ريال رأس مال دابو، و ٢٤٩٠٠ ريال رأس مال هاشم، و ١٥٠٠٠ ريال رأس مال فرزدق. وكانت الالتزامات ٣٠٠٠٠ ريال بما في ذلك قرض دابو وقدره ١٠٠٠٠ ريال، كما كان رصيد النقدية ٦٠٠٠ ريال. ويخطط الشركاء لبيع الأصول غير النقدية تدريجياً وتوزيع النقدية بسرعة كلما كانت متاحة. وجميع الشركاء كانوا موسرين.

المطلوب:

الإجابة عن كل سؤال من الأسئلة التالية مع بيان كيف توصلت إلى هذه النتائج. (كل سؤال مستقل عن الآخر. كما نلفت انتباهك إلى أن إعداد برنامج توزيع النقدية على الشركاء قبل شروعك في الإجابة سيكون من العوامل المساعدة لك).

أ - إذا تسلم هاشم مبلغ ٢٠٠٠ ريال من التوزيع الأول للنقدية، فما مقدار النقدية التي يتسلمها كل من دابو وفرزدق في ذلك الوقت؟

ب - إذا تسلم دابو مبلغ إجمالي قدره ٢٠٠٠٠ ريال كتيبة للتصفية، فما

مقدار النقدية المحققة من بيع الأصول غير النقدية للشركة؟

ج - إذا تسلم فرزدي ٦٢٠٠ ريال من التوزيع الأول للنقدية، فما مقدار النقدية التي يتسلمها دابو في ذلك الوقت؟

المشكلة الثامنة:

قرر إبراهيم والبدري، عاميان، تكوين شركة تضامن، وقد نجحوا في إقناع عماد ثالث يدعى جاذع الاشتراك معها. ولدى الشركة عدد محدود من السجلات المحاسبية، إلا أن هناك موظفاً يسك سجل تفصيلي بالمقبوضات النقدية بدقة وعناية، والتي تتم معظمها بشيكات يتسلمها عن طريق البريد. ويتمثل السجل الثاني الوحيد في الشركة في دفتر الشيكات الذي يستخدم في كافة مدفوعات الشركة. ويحتفظ ببعض أوراق عمل في ملف خاص تتعلق بمعلومات عن ضرائب الدخل وإقرارات ضرائب سنوات سابقة. وقد نشأ خلاف بين الشركاء في أوائل سنة ١٤٠٥ هـ حول استخدام أموال الشركة، وقد أدى هذا الخلاف إلى اتخاذ الشركاء قراراً بتصفية الشركة في ٣٠ من جمادى الآخرة من سنة ١٤٠٥ هـ. وقد عهد إليك بمهمة تجميع البيانات المالية المطلوبة لتحقيق العدالة في توزيع الأصول. وقد علمت أن هذه الشركة تكونت في سنة ١٤٠١ هـ برأس مال متساوي، وخصص متساوية في الأرباح والخسائر. وبفحص الإقرار الضريبي عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، تمكنت من تحديد قيم الأصول القابلة للاستهلاك وخصص الاستهلاك لها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ وكانت على النحو التالي:

معدات مكتبة	أصول قابلة للاستهلاك	مجمع الاستهلاك
مكتبة للمراجع القانونية	للاستهلاك (بالتكلفة)	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ
سيارات:	٧٥٠٠ ريال	٢٢٥٠ ريال
بتلي - خصصة لإبراهيم	٤٥٠٠	٩٠٠
بويك - خصصة للبدرى	٢٠٠٠	٦٠٠٠
كاديلاك - خصصة لجاذع	٥٠٠٠	١٠٠٠
	١٥٠٠٠	٢٠٠٠
	٥٢٠٠٠ ريال	١٣١٥٠ ريال

وبالرجوع إلى سجلات النقدية، اكتشفت أن هناك أتعاب متسلمة من العملاء عن الأشهر الستة الأولى من سنة ١٤٠٥ هـ مقدارها ٣١٠٠٠٠ ريال. وكانت المدفوعات النقدية على النحو التالي:

مصاريف سيارات ومصرفات أخرى متنوعة	٩٤٩٠ ريال
مصرفات ضيافة واستقبال	٣٠٠٠٠
مصرف الرواتب والأجور	٨٠٥١٠
مصرف الإيجار	٩٠٠
مسحوبات - إبراهيم	٤٥٠٠٠
مسحوبات - البدرى	٥٠٠٠٠
مسحوبات - جاذع	٦٠٠٠٠
إجمالي المدفوعات النقدية	٢٨٤٠٠٠ ريال

وتم استهلاك السيارات وفقاً لطريقة القسط الثابت على أساس عمر افتراضي قدره ٥ سنوات ويدون قيمة تخريدية، ويعالج الاستهلاك كـلـحـد مصرفات شركة الأشخاص. وتستهلك المعدات المكتبية والمكتبة على أساس عمر افتراضي قدره ١٠ سنوات. وقد وافق الشركاء كخطوة في سبيل التصفية، على أن السيارات المشتراة من أموال الشركة تنقل ملكيتها إلى الشركاء. كما يتم توزيع

المعدات المكتبية بالتساوي فيما بينهم حسب النوع. ويحصل إبراهيم على المكتبة بالكامل. ولقد كانت القيمة العادلة الجارية لجميع الأصول الموزعة على الشركاء مساوية لقيمتها الدفترية.

وبلغ رصيد النقدية في البنك في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ مبلغ ٧٠٠١٠ ريال. وكانت أرصدة حسابات رأس مال الشركاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ متساوية. افترض أن الشركة ليس لديها أصولاً أو التزامات أخرى لا في بداية ولا في نهاية فترة الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إعداد قائمة رأس مال الشركاء عن الفترة من غرة محرم وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ، مشتملة على التوزيع النهائي للنقدية وللأصول الأخرى على الشركاء. يجب إعداد قائمة دخل عن فترة الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ لتساعدك في إعداد قائمة رأس مال الشركاء.

المشكلة التاسعة:

اتفق كل من أبجد وسعيد وعلوي في ١٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ على المضاربة في مجال إقراض الراهنين للمرة الثانية مقابل سندات أذنية برهن عقاري. وقد استثمر كل منهم ١١٠٨٠٠ ريال و ٦٦١٠٠ ريال و ٢٥٠٠٠ ريال على التوالي، ووافقوا على اقتسام الأرباح والخسائر بنسبة ٤:٢:١ على التوالي.

وقامت الشركة في غرة رمضان ١٤٠٤ هـ بإقراض راهن عقاري للمرة الثانية مقابل سند قيمته الأصلية غير المسددة ٢٤٥٠٠٠ ريال ودفعت مبلغ ٢٠١٠٠٠ ريال. ويشتمل المبلغ المدفوع على الفوائد المستحقة من ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، والرسوم القانونية ومقدارها ١٠٠٠ ريال. ويستحق المبلغ الأصلي للسند بمعدل ربع سنوي قدره ٥٠٠٠ ريال. كما تستحق الفوائد على الرصيد الأصلي غير المسدد للورقة كل ربع سنة على أساس معدل فائدة سنوي قدره ١٢٪. وتم استلام الدفعات الدورية والفوائد المستحقة في ٣٠ من رمضان و ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ. وتم إنشاء خزانة للمصروفات الشرية بمبلغ ١٠٠ ريال، ودفع مصروفات التحصيل في شهر ذي الحجة ومقدارها ٣٦٠ ريال.

ودفع الراهن، إضافة إلى الدفعة الدورية في ٣٠ من رمضان، ٢٠٠٠٠ ريال كدفوعات مقدمة من المبلغ الأصلي بالإضافة إلى ٢٪ (من الـ ٢٠٠٠٠ ريال) غرامة عن السداد المبكر.

ونظراً لطبيعة المضاربة في مجال الإقراض لراهن سبق له الرهن قبل ذلك فقد وافق الشركاء على إرجاء الإعتراف بالخصم حتى يتم استرداد استثمارهم وقدره ٢٠١٠٠٠ ريال بالكامل.

المطلوب:

أ - إعداد ورقة عمل لحساب مقدار النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، بافتراض عدم توزيع نقدية على الشركاء.

ب - يرغب الشركاء في توزيع النقدية، بعد سداد مصروفات التحصيل، بسرعة كلما أمكن ذلك حتى يتمكنوا من إعادة استثمارها في عمليات شخصية أخرى. يجب إعداد ورقة عمل توضح كيفية توزيع أي نقدية متاحة على الشركاء على دفوعات كلما أصبحت متاحة.

ج - بين كيف توزع النقدية الموجودة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، كما تم حسابها في المطلوب (أ)، على الشركاء.

المشكلة العاشرة:

قرر كل من لطفي وأحمد بعد سنوات عديدة من نجاح شركتهما، شركة تضامن، تحويلها إلى شركة أموال وبيع الأسهم إلى جمهور المستثمرين. وتم في الثاني من محرم ١٤٠٥ هـ تأسيس شركة ليمتد المساهمة التي صرح لها بإصدار ١٥٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم. وتم إصدار ٢٠٠٠٠ سهم إلى جمهور المستثمرين بسعر السهم ١٦ ريالاً وحصلت القيمة نقداً. وقد وافق لطفي وأحمد على قبول أسهم بالسعر نفسه وبمبالغ تعادل أرصدة حسابي رأسمالهما بعد عمل التسويات المشار إليها فيما بعد، وسحب المبالغ النقدية التي تكفي لتجنب الحاجة إلى إصدار أسهم تقل عن مضاعفات الـ ١٠٠ لأي من الشريكين. وسداداً لقيمة هذه الأسهم سيتم تحويل صافي أصول شركة التضامن

إلى شركة الأموال ثم يتبع ذلك إصدار صكوك الأسهم العادية. وسيتم فتح مجموعة جديدة من السجلات المحاسبية لشركة الأموال.

وفيما يلي ميزان المراجعة بعد الإقفال لشركة لطفي وأحمد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ:

شركة لطفي وأحمد	
ميزان المراجعة بعد الإقفال	
٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ	
نقدية	٣٧٠٠٠ ريال
حسابات العملاء	٣٠٠٠٠
المخزون السلعي	٥٦٠٠٠
الأراضي	٢٨٠٠٠
المباني	٥٠٠٠٠
مجمع استهلاك المباني	١٧٠٠٠ ريال
حسابات الدائنين	١٠٠٠٠
رأس مال لطفي	٦٣٠٠٠
رأس مال أحمد	١١١٠٠٠
الإجمالي	٢٠١٠٠٠ ريال
	٢٠١٠٠٠ ريال

وينص عقد شركة التضامن على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ للطفي، و ٦٠٪ لأحمد. وقد اعتمد الشريكين التعديلات التالية للسجلات المحاسبية لشركة التضامن في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ:

١ - إثبات مصروفات مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل مقدارها ١٥٠٠ ريال والتزامات مستحقة مقدارها ٧٥٠ ريالاً.

٢ - عمل خصص للديون المشكوك في تحصيلها قدره ١٢٠٠٠ ريال.

٣ - زيادة القيمة الدفترية للأراضي إلى القيمة العادلة الجارية لها ومقدارها ٤٥٠٠٠ ريال.

٤ - زيادة المخزون السلمي إلى تكلفة الإحلال الجارية له ومقدارها ٧٥٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - إجراء قيد اليومية اللازم لتعديل السجلات المحاسبية لشركة لطفي وأحمد إلى القيم العادلة الجارية، وإجراء قيود اليومية الأخرى اللازمة لإثبات العمليات السابقة كذلك.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في السجلات المحاسبية لشركة المساهمة في ٢ من محرم ١٤٠٥ هـ.

ج - إعداد الميزانية العمومية الإفتاحية لشركة الأموال بعد إثبات العمليات السابقة.

المشكلة الحادية عشرة:

أسس كل من بدري وجدعي ودلي شركة محاصة لبيع «اللحائق» وذلك في ٤ من رجب سنة ١٤٠١ هـ. وقد وافق بدري على ممارسة النشاط في المبنى الذي يملكه دلي، على أن يتم تحميل تكاليف إنشاء الحامل على العمليات كمصرف. وقد وافق دلي إلا أنه تساءل بخصوص تكاليف نظافة هذا الحامل بعد ٤ من رجب ومقدارها ٢٥ ريالاً. وقد قرر المضاربون أنه عند توزيع صافي الدخل سيتم دفع هذا المبلغ أولاً لدلي (٢٥ ريالاً) ودفع كذلك ٤٠٪ عمولة من مبيعات كل مضارب إلى دلي مقابل إيجار المبنى. وسيتم توزيع صافي الدخل بعد ذلك بنسبة ٧٥٪ لبصري و ٢٥٪ لجدعي. وتم المبيعات بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ١٠٠٪. كما يمكن بيع مخزون آخر الفترة من المستلزمات بسعر ٥٠٪ من تكلفته إلى أحد الشركاء.

وفيما يلي نشاط الشركة عن الفترة من ٢ إلى ٥ رجب ١٤٠١ هـ:

في ٢ من رجب: قام بدري بإنشاء الحامل أمام مبنى دلي بتكلفة مقدارها ١٠٠ ريال.

في ٣ من رجب: دفع بدري ١٠٠٠ ريال لشراء المستلزمات (الخبز والخرادل...) ودفع دلي ٥٠ ريالاً للحصول على تصريح من المدينة بتشغيل هذا الامتياز.

في ٤ من رجب: اشترى بدري مستلزمات إضافية بمبلغ ١٥٠٠ ريال وكانت مبيعات اللقائق كما يلي: بدري ١٧٠٠ ريال وجدعي ٢٦٠٠ ريال، ودلي ٥٠٠ ريال.

في ٥ من رجب: دفع دلي ٩٠ ريالاً لشراء ثلاث طفايات حريق وستوزع طبقاً للاستخدام الشخصي لكل مضارب. كما وافق دلي على سداد مبلغ ٤٥ ريالاً من قيمة الحامل. وقد أخذ بدري مخزون المستلزمات بسعر يعادل ٥٠٪ من تكلفته.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لتحليل المعلومات التالية والخاصة بالمضاربين.

أ - صافي الدخل والخسائر من عمليات شركة المحاصة.

ب - توزيع صافي الدخل أو الخسائر على المضاربين.

ج - التسوية النهائية بين المضاربين.

نقترح عليك استخدام رؤوس الأعمدة التالية في إعداد ورقة العمل: العمليات، وتسوية المخزون (بالتكلفة)، وصافي الدخل والخسارة، ورأس مال بدري، ورأس مال جدعي، ورأس مال دلي.

المشكلة الثانية عشرة:

استدعيت من قبل شركة حمادة وإبراهيم وعصام، شركة تضامن للمساهمة في بعض الأمور الخاصة بها. وقد تمكنت من تجميع المعلومات التالية:

١ - كان ميزان المراجعة للشركة في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٣ هـ كما يلي:

شركة حمادة وإبراهيم وعصام
ميزان المراجعة
غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ

تقديية	١٠,٠٠٠ ريال	
حسابات العملاء (صافي)	٢٢٠٠٠	
مخزون سلعي	١٤٠٠٠	
أصول ثابتة (صافي)	٩٩٠٠٠	
قرض مستحق عل حمادة	١٢٠٠٠	
قرض مستحق عل عصام	٧٥٠٠	
حسابات الدائنين	٢١٠٠٠ ريال	
رأس مال حمادة	٦٧٠٠٠	
رأس مال إبراهيم	٤٥٠٠٠	
رأس مال عصام	٣١٥٠٠	
الإجمالي	١٦٤٥٠٠ ريال	١٦٤٥٠٠ ريال

٢ - يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ لحمادة، و ٤٠٪ لإبراهيم، و ٢٠٪ لعصام.

٣ - تلقى الشركاء عرضاً مقداره ١٠٤٠٠٠ ريال مقابل حسابات العملاء والمخزون والأصول الثابتة في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ.

المطلوب:

أ - إعداد برنامج توزيع التقديية في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ، وبين كيف يتم توزيع إجمالي التقديية المتاحة ومقدارها ١١٤٠٠٠ ريال (١٠٠٠٠ ريال + ١٠٤٠٠٠ ريال = ١١٤٠٠٠ ريال)، إذا تم بيع حسابات العملاء والمخزون والأصول الثابتة بمبلغ ١٠٤٠٠٠ ريال.

ب - بافتراض نفس الحقائق الواردة في المطلوب (أ) باستثناء أن الشركاء قرروا تصفية الشركة بدلاً من قبول العرض المقدم لهم. وسيتم توزيع التقديية على

الشركاء في نهاية كل شهر. وفيما يلي ملخص عمليات التصفية:

ربيع الأول: تم تحصيل ١٦٥٠٠ ريال من حسابات العملاء واعتبر الباقي ديوناً معدومة. وتم بيع المخزون كله بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال. ودفعت مصروفات تصفية مقدارها ١٠٠٠ ريال. وتم احتجاز مبلغ ٨٠٠٠ ريال نقداً لمواجهة مصروفات التصفية المحتملة.

ربيع الثاني: تم دفع مصروفات تصفية مقدارها ١٥٠٠ ريال. وقبل عصام، كسداد لجزء من رصيد حساب رأس ماله، آلة قيمتها الدفترية ٤٠٠٠ ريال، ووافق الشركاء على أن تكون قيمتها العادلة الجارية ١٠٠٠٠ ريال. وتم احتجاز مبلغ ٣٥٠٠ ريال نقداً لمواجهة مصروفات التصفية المحتملة.

جمادى الأولى: تم بيع الأصول الثابتة المتبقية بمبلغ ٩٢٠٠٠ ريال ودفع مصروفات تصفية مقدارها ١٠٠٠ ريال. ولم يحتفظ بأي نقدية للتصفية.

فالمطلوب:

إعداد ملخص بتوزيع النقدية عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٣ هـ، والذي يبين كيف وزعت النقدية في نهاية كل شهر.

المشكلة الثالثة عشرة:

قرر كل من أحمد وبدوي وجلعود ودفراوي تصفية شركة التضامن الخاصة بهم. وكانت خطتهم هي أن يبيعوا الأصول تدريجياً حتى يحققوا أقل قدر ممكن من الخسائر. وكانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم كما يلي: ٤٠٪ لأحمد، و ٣٥٪ لبدوي، و ١٥٪ لجلعود و ١٠٪ لدفراوي. وفيما يلي ميزان المراجعة لشركة التضامن في غرة شوال ١٤٠٨ هـ، وهو التاريخ الذي بدأت فيه التصفية:

شركة أحمد وشركاه
ميزان المراجعة
غرة شوال سنة ١٤٠٨ هـ

النقدية	ريال	٢٣٤٠٠
حسابات العملاء (صافي)		٥١٨٠٠
المخزون السلعي في غرة شوال ١٤٠٨ هـ.		٨٥٢٠٠
معدات (صافي)		٣٩٦٠٠
حسابات الدائنين	ريال	٢٩٠٠٠
قرض أحمد		١٢٠٠٠
قرض بدوي		٢٠٠٠٠
رأس مال أحمد		٤٠٠٠٠
رأس مال بدوي		٤٣٠٠٠
رأس مال جلعود		٣٦٠٠٠
رأس مال دفاوي		٢٠٠٠٠
الإجمالي	ريال	٢٠٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠٠

المطلوب:

أ - إعداد ورقة عمل في غرة شوال ١٤٠٨ هـ توضح كيف ستوزع النقدية بين الشركاء على دفعات كلياً أصبحت متاحة. لتسهيل العمليات الحسابية لجعل نسب توزيع الأرباح والحسائر على النحو التالي: ٨ : ٧ : ٣ : ٢.

ب - إذا بلغت النقدية المتاحة للدائنين والشركاء ٦٥٢٠٠ ريال وذلك في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ، فكيف يجب توزيع هذا المبلغ؟

ج - بافتراض أنه بدلاً من تصفية الشركة تقرر استمرارها في عملياتها، وأنها حققت أرباحاً عن السنة المنتهية في ٣٠ من رمضان ١٤٠٩ هـ مقدارها ٦٩٣٠٠ ريال، فكيف يوزع هذا الدخل إذا تقرر، إضافة لنسب توزيع الأرباح

والخسائر المذكورة فيما سبق أن يحصل دفراوي على مكافأة مقدارها ٥٪ من صافي الدخل بعد معالجة المكافأة كمصروف؟ مع العلم بأن الدخل المذكور وقدره ٦٩٣٠٠ ريال قبل خصم المكافأة الخاصة بدفراوي.

المشكلة الرابعة عشرة:

بدأ كل من رشوان والحديفي في ممارسة نشاطهما في المجال الصناعي منذ سنوات عديدة، ولكل منهما منشآت الفردية الخاصة به وقد وافقا في سنة ١٤٠٨ هـ على تكوين شركة تضامن وذلك بتحويل أصول والتزامات منشأة كل منهما الفردية إلى شركة التضامن الجديدة.

وقد تغيرت خطة توزيع الأرباح والخسائر فيها بينها عدة مرات منذ سنة ١٤٠٨ هـ، بهدف الاعتراف بالتغيرات في مساهمة كل شريك التي أدت إلى نجاح الشركة. وتقضي الخطة الحالية بأن يوزع صافي دخل الشركة (قبل الفوائد على أرصدة حسابات رأس المال ورواتب الشريكين) على النحو التالي:

١ - تحسب فائدة بمعدل ١٠٪ في السنة على أرصدة حسابات رأس مال الشركاء في بداية السنة.

٢ - يسمح برواتب مقدارها: ٢٥٠٠٠ ريال لرشوان، و ٢٠٠٠٠ ريال للحديفي.

٣ - يوزع المتبقي من صافي الدخل بنسبة ٦٠٪ لرشوان، و ٤٠٪ للحديفي.

٤ - توزع الفوائد والرواتب على الشريكين بغض النظر عن مقدار صافي الدخل. وأي زيادة في الرواتب والفوائد عن مقدار صافي الدخل المتاح توزع على الشريكين وفقاً لنسب توزيع المتبقي من الدخل. وقد قام محاسب الشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ بإعداد الميزانية العمومية التمهيدية التالية:

شركة رشوان والحديني
الميزانية العمومية التمهيلية
٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ

الأصول	الالتزامات ورأس مال الشركة
١٨٠٠٠٠ ريال	تقدي
٦٠٠٠٠	أوراق قبض
٢٥٠٠٠٠	حسابات العملاء
(١٥٠٠٠٠)	يخصم - خصص
	الدينون المشكوك في تحصيلها
٢٢٥٠٠٠	للخزون السلمي
١٥٠٠٠٠	لأراضي
	٤٨١٩٠٠
٥٠٠٠٠٠	المالي (الصافي بعد
	مجمع استهلاك قدره
	٢٠٠٠٠٠ ريال)
٢٥٠٠٠٠	آلات (الصافي بعد
	مجمع استهلاك قدره
	(١٢٠٠٠٠).
	٣٩٨٦٠٠
	١٠٠٠٠٠
	صافي الدخل عن سنة ١٤١٦ هـ
١٦٠٠٠٠٠ ريال	الإجمالي
	١٦٠٠٠٠٠ ريال

تحول شركة التضامن إلى شركة أموال:

تم توزيع صافي الدخل عن سنة ١٤١٦ هـ ومقداره ١٠٠٠٠٠٠ ريال بين الشريكين طبقاً لشروط العقد السابقة، وقد قرر الشريكان التحول إلى شركة أموال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ وفقاً لما يلي:

- ١ - يتسلم كل شريك ٢٥٠٠٠ سهم ممتاز مجمع للأرباح بنسبة ١٠٪ بقيمة إسمية ١٠ ريالاً للسهم. وقد صرح للشركة بإصدار ١٠٠٠٠٠ سهم ممتاز، وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم الممتاز مساوية لقيمته الاسمية.
- ٢ - سيتم إصدار ٢٥٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة اعتبارية للسهم عشر هللات إلى

الشريكين وفقاً لنسب أرصدة حسابات رأسمالها المعدلة (بند (٣) التالي) بعد إصدار الأسهم الممتازة لها. وقد صرح للشركة بإصدار ٥٠٠٠٠٠ سهم عادي.

٣- سيتم الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية لشركة التضامن بمعرفة شركة الأموال لاستخدامها، ومع ذلك فيستلزم الأمر إجراء التعديلات والتسويات التالية:

أ - هناك مصروفات مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل مقدارها ١٠,٠٠٠ ريال (تكون من إيجاز ومهمات وتأمين... إلخ) تم إثباتها كمصروفات من جانب شركة التضامن. ويرغب الشريكين في إظهار هذه الأصول في الميزانية الافتتاحية لشركة الأموال.

ب - تم تسجيل تكاليف تنظيم وتأسيس شركة المساهمة ومقدارها ١٢٥٠٠ ريال خلال سنة ١٤١٦ هـ كمصروف عن غير عمد من قبل شركة التضامن.

ج - لا تتضمن الالتزامات المستحقة في ميزانية شركة التضامن في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ مبلغ ٣٠٠٠ ريال يمثل الفوائد المستحقة على أوراق الدفع.

وفياً يلي ملخص بأنشطة شركة الأموال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٧ هـ:

٤ - بلغ صافي الدخل (بعد ضرائب الدخل) ١٢٠٠٠٠ ريال.

٥ - تم الإعلان عن توزيعات نقدية وسدادها بواقع ريالاً واحداً عن كل سهم ممتاز و ١٢ هللة عن كل سهم عادي.

المطلوب:

أ - توزيع صافي الدخل عن سنة ١٤١٦ هـ والذي يبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال بين الشريكين طبقاً لخطوة توزيع الأرباح والخسائر، ثم أحسب رصيد حساب رأس مال كل شريك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ.

ب - إعداد ورقة عمل لتعديل أرصدة حسابات رأس مال الشريكين طبقاً

لخطة التحول إلى شركة مساهمة، وتحديد عدد الأسهم العادية التي أصدرت لكل شريك (قرب الأسهم لأقرب سهم صحيح) على أن تبدأ بأرصدة حسابات رأس مال الشريكين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ كما حددت في المطلوب (أ).

ج - إجراء قيود اليومية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ، اللازمة لتعديل السجلات المحاسبية لشركة التضامن، وتحول شركة التضامن إلى شركة مساهمة. وبافتراض أن الأسهم الممتازة والأسهم العادية أصدرت مباشرة إلى رشوان والحديفي بدلاً من تحويلها أولاً إلى شركة التضامن.

د - إعداد قطاع حقوق المساهمين في الميزانية العمومية لشركة المساهمة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١٧ هـ.

الفصل الثالث

المحاسبة في الفروع - القوائم المالية المجمعة ACCOUNTING FOR BRANCHES - COMBINED FINANCIAL STATEMENTS

Branches And Divisions

الفروع والأقسام

عندما تنمو شركة الأعمال التجارية، غالباً ما تنشئ فروعاً لها لتسويق منتجاتها في مناطق جديدة. ويستخدم مصطلح «الفرع» (Branch) لوصف وحدة الأعمال التي تنشأ بعيداً عن المركز الرئيسي للشركة. فيتولى الفرع عمليات شراء البضائع وبيعها، ويوافق على منح الائتمان للعملاء، ويقوم بعمليات التحصيل منهم.

وقد يحصل الفرع على البضائع من المركز الرئيسي للشركة، أو يقوم بشرائها من موردين خارجيين. وغالباً ما يقوم الفرع بإيداع المتحصلات النقدية في حساب المركز الرئيسي بالبنك، أما مصروفاته فيتم دفعها من خلال سلفة نقدية أو حساب بنك يتم تمويله بواسطة المركز الرئيسي. وعندما تنفذ قيمة السلفة، يقدم الفرع كشفاً بالمدفوعات النقدية مؤيداً بأذن الدفع، وعندئذٍ يحصل الفرع على شيك بقيمة استعاضة السلفة.

ويوفر نظام السلفة المستديرة للمركز الرئيسي رقابة جيدة على العمليات النقدية بالفرع. ومع ذلك، فقد جرت العادة بالنسبة للفروع الكبيرة على فتح حساباً خاصاً بها في البنك، تودع فيه متحصلاتها النقدية وتسحب عليه شيكات بمعرفة. وتختلف درجة الاستقلال والمسؤولية التي تفوض للفروع من فرع إلى آخر

مع أنها قد تنتمي إلى نفس الشركة.

ويمكن أن يعمل قطاع معين لشركة أعمال تجارية «كقسم» (Division). وتشابه الإجراءات المحاسبية «للقسم» مع تلك التي تستخدم في «الفرع» مادام القسم لا يعمل كوحدة مستقلة مثل شركة تابعة (Subsidiary Company). أما إذا عمل قطاع معين في شركة الأعمال كوحدة مستقلة - فيستلزم الأمر إعداد قوائم مالية موحدة (Consolidated Financial Statement) وسوف نناقش هذا النوع من القوائم في الفصول من الخامس إلى العاشر، أما مشاكل المحاسبة وإعداد التقارير عن قطاعات الأعمال فسوف نتناولها في الفصل السابع عشر.

النظام المحاسبي في وكالة البيع

Accounting System For a Sales Agency

يستخدم مصطلح وكالة البيع (Sales Agency) بالنسبة لوحدة الأعمال التي تمارس جزءاً صغيراً من الوظائف التي تقوم بها الفروع. فعلى سبيل المثال، عادةً ما يوجد في وكالة البيع عينات من المنتجات ولا يوجد لديها مخزون من هذه المنتجات. وعندما يتسلم وكيل البيع أوامر من العملاء يحولها إلى المركز الرئيسي الذي يمنح الائتمان للعملاء ويقوم بشحن البضاعة إليهم مباشرة. ويمسك المركز الرئيسي حسابات عملاء الوكالة، ويقوم بتحصيل المستحق منهم. وعادةً ما ينحصر لوكالة البيع سلفة نقدية تستخدم في سداد مصروفات العمليات.

وكوكالة البيع التي لا يوجد لديها مخزون سلعي، ولا تمسك حسابات للعملاء ولا تقوم بتحصيل منهم، لا تحتاج إلى مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية. وكل ما يستلزمه الأمر هو مسك سجل للبضاعة المباعة إلى العملاء، وملخص للمدفوعات النقدية مدعياً بأذن الدفع.

وإذا أرادت إدارة الشركة قياس ربحية كل وكالة بيع بصفة مستقلة، يجب إمساك دفتر أستاذ مستقل لحسابات الإيرادات والمصروفات وفقاً لكل وكالة على حدة، مثل ذلك، «المبيعات - وكالة الراجحي»، «مصروف الإيجار - وكالة الراجحي». وعندئذٍ يجب تحديد تكلفة البضاعة المباعة بمعرفة كل وكالة، فإذا كان النظام المتبع هو نظام المخزون المستمر (Perpetual Inventory System) فعندئذٍ يجعل

حساب «تكلفة البضاعة المباعة» وكالة الراجحي»، مدينًا بتكلفة البضاعة المرسله للعملاء، أما الطرف الدائن فيسجل في حساب المخزون.

أما إذا كان النظام المتبع هو المخزون الدوري (Periodic Inventory System)، فإن البضاعة المباعة بمعرفة الوكالة، قد تسجل عند شحنها في الجانب المدين من حساب «تكلفة البضاعة المباعة» وكالة الراجحي»، أما الطرف الدائن فيسجل في حساب «البضاعة المرسله إلى الوكالات». ويسجل هذا القيد في نهاية الفترة المحاسبية فقط، إذا كانت الشركة تحتفظ بسجل يباين تسجل فيه طوال الفترة المحاسبية تكلفة البضاعة المرسله مقابل أوامر البيع التي تسلمها من الوكالات. وفي نهاية الفترة المحاسبية يطرح حساب البضاعة المرسله للوكالات من جملة حسابي مخزون أول الفترة والمشتريات وذلك لتحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع بواسطة المركز الرئيسي.

أما الأثاث والأصول الثابتة الأخرى التي قد توجد في وكالة البيع قد تسجل في حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام في المركز الرئيسي، أو قد تتم الرقابة على مثل هذه الأصول باستخدام دفتر أستاذ مساعد يتضمن بيانات تفصيلية توضح تكلفة الأصل ومكانه وأي بيانات أخرى.

مثال توضيحي لقيود اليومية في وكالة البيع

Illustrative Journal Entries For a Sales Agency

نوضح فيما يلي قيود اليومية الواجب تسجيلها في دفاتر المركز الرئيسي فيما يتعلق بعمليات وكالة البيع، بافتراض استخدام نظام المخزون المستمر.

المركز الرئيسي

اليومية

مخزون عينات - وكالة الراجحي ١٥٠٠

مخزون بضاعة ١٥٠٠

إثبات عينات البضاعة المرسله إلى وكالة الراجحي.

سلفة مستديمة	١ ٠٠٠
النقدية	١ ٠٠٠
إثبات إنشاء صندوقاً للسلفة المستديمة.	
<hr/>	
حساب العملاء	٥٠ ٠٠٠
مبيعات - وكالة الرجحي.	٥٠ ٠٠٠
إثبات مبيعات وكالة الرجحي.	
<hr/>	
تكلفة البضاعة المباعة - وكالة الرجحي	٣٥ ٠٠٠
مخزون بضاعة	٣٥ ٠٠٠
إثبات تكلفة مبيعات وكالة الرجحي.	
<hr/>	
مصرفات متنوعة - وكالة الرجحي	١٠ ٠٠٠
نقدية	١٠ ٠٠٠
إثبات استعاضة السلفة المستديمة (يمثل هذا القيد عدداً من الشيكات التي أرسلت إلى الوكالة خلال الفترة المحاسبية).	
<hr/>	
مبيعات - وكالة الرجحي	٥٠ ٠٠٠
تكلفة بضاعة مباعة - وكالة الرجحي	٣٥ ٠٠٠
مصرفات متنوعة - وكالة الرجحي	١٠ ٠٠٠
ملخص الدخل - وكالة الرجحي	٥ ٠٠٠
إقفال حسابات الإيرادات والمصرفات في حساب ملخص دخل مستقل عن مبيعات الرجحي.	
<hr/>	
ملخص الدخل - وكالة الرجحي	٥ ٠٠٠
ملخص الدخل	٥ ٠٠٠
إقفال صافي دخل وكالة الرجحي في قائمة دخل الشركة.	

Accounting System For Branches

النظام المحاسبي في الفروع

تتوقف الإجراءات المحاسبية في فرع معين على سياسة الشركة، فقد تكون السياسات المتبعة في شركة معينة هي أن يحتفظ كل فرع بمجموعة سجلات مستقلة، بينما تكون سياسات شركة أخرى هي تركيز السجلات المحاسبية في المركز الرئيسي. ففي بعض الشركات التجارية ترسل الفروع تقارير ومستندات يومية إلى المركز الرئيسي الذي يتولى إدخال كل عمليات الفروع في السجلات المحاسبية الممسوكة بواسطة الحاسب الإلكتروني المركزي بالشركة. وقد لا يمارس المركز الرئيسي العمليات التجارية بنفسه، ويقتصر نشاطه كمركز للمحاسبة والرقابة على الفروع.

وفي شركات أخرى، يمسك الفرع المعين مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية، تتكون من يومية عامة ودفاتر أستاذ، ودليل حسابات ماثلة لتلك المستخدمة في أي شركة أعمال مستقلة. وتقوم مثل هذه الفروع بإعداد القوائم المالية في الفترات المحددة وترسلها إلى المركز الرئيسي. وفي مثل هذه الحالة يحدد المركز الرئيسي عدد وأنواع الحسابات، ونظام الرقابة الداخلية، وشكل ومحتوى القوائم المالية، ثم السياسات المحاسبية الواجب اتباعها في الفرع.

وسوف نركز في الجزء الباقي من هذا الفصل على عمليات الفرع الذي يمسك مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية. وعموماً، تتضمن العمليات المسجلة بواسطة الفرع كل المصروفات والإيرادات الخاضعة لرقابته، وهي التي تكون من مسؤولية مدير الفرع. وإذا كان مدير الفرع يتحمل مسؤولية كل الأصول وكل المدفوعات، فعندئذ يجب أن تعكس السجلات المحاسبية بالفرع هذه المسؤولية. وهناك نوع من المصروفات لا تخضع لرقابة مدير الفرع مثل مصروف الاستهلاك، ولذلك فإن الأصول الرأسمالية وحسابات الاستهلاك المرتبطة بها تمسك عادةً بواسطة المركز الرئيسي.

Reciprocal Accounts

الحسابات المقابلة

تشتمل السجلات المحاسبية الموجودة بالفرع على حساب المركز الرئيسي الذي يجعل دائناً بالبضاعة والنقدية وأي أصول أخرى يتسلمها الفرع من المركز.

الرئيسي، ويجعل مديناً بالتقديرة والبضاعة، وأي أصول أخرى يرسلها الفرع إلى المركز الرئيسي أو إلى فروع أخرى. ويعتبر حساب المركز الرئيسي بمثابة حساب حق ملكية يوضح الاستثمار الصافي بواسطة المركز الرئيسي في الفرع. ويتم إقفال حساب ملخص الدخل في حساب المركز الرئيسي في نهاية الفترة فإذا أسفرت عمليات الفرع عن صافي دخل سيؤدي ذلك إلى زيادة الرصيد الدائن في حساب المركز الرئيسي، وإذا أسفرت العمليات عن خسارة صافية سيؤدي إلى تخفيض هذا الرصيد.

أما السجلات المحاسبية المسوكة بواسطة المركز الرئيسي فهي تتضمن حساب مقابل (Reciprocal Account) بعنوان «الاستثمار في الفرع»، وهو يعتبر من حسابات الأصول، ويجعل مديناً بالتقديرة والبضاعة والخدمات المقدمة إلى الفرع بواسطة المركز الرئيسي، ويجعل هذا الحساب مديناً كذلك بصافي الدخل المحقق بواسطة ذلك الفرع. أما الطرف الدائن من هذا الحساب فيتضمن التقديرة وأي أصول أخرى مرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي، ويجعل دائناً أيضاً بأي خسارة صافية تحملها الفرع. وطبقاً لذلك، يعكس «حساب الاستثمار في الفرع» أساس الملكية (Equity basis) في المحاسبة. وبصفة عامة، يمسك المركز الرئيسي حساب استثمار مستقل لكل فرع. وإذا كان هناك فرعاً واحداً يكون عنوان الحساب «الاستثمار في الفرع»، أما إذا وجد أكثر من فرع، فيجب أن يتضمن عنوان الحساب إسم أو رقم كل فرع.

النفقات التي تحدث بواسطة المركز الرئيسي ويحملها على الفرع

Expenses Incurred By Home Office And Charged To Branches

جرت العادة على تحميل الفروع بنصيب (أو جزء) من نفقات المركز الرئيسي. وكما ذكرنا من قبل، جرت العادة أن يمسك المركز الرئيسي حسابات الأصول الرأسمالية الموجودة بالفروع. فإذا اشترى المركز الرئيسي أصلاً رأسمالياً للفرع تسجل العملية بجعل حساب الأصل المعين مديناً وحساب التقديرة أو الدائنين دائناً. أما إذا قام الفرع بشراء أصل رأسمالي يجعل حساب المركز الرئيسي مديناً وحساب التقديرة أو الدائنين دائناً، وفي هذه الحالة يقوم المركز الرئيسي

بإثبات العملية حيث يجعل حساب الأصل مدينًا، مثال، «حساب السيارات» - فرع «فرع بريدة»، ويجعل الحساب المقابل دائنًا، مثال، «حساب الاستثمار» - فرع «فرع بريدة».

وعادةً ما يقوم المركز الرئيسي بالتأمين على الفروع، ويدفع الضرائب العقارية وغيرها من الضرائب المتعلقة بها، وينظم حملات إعلانية تستفيد منها كل الفروع. ومن الطبيعي أن مثل هذه المصروفات كـ«الاستهلاك»، والضرائب العقارية، والتأمين، والإعلان يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد ربحية هذه الفروع. ويجب أن تقرر إدارة الشركة ما إذا كانت بيانات هذه المصروفات تبقى بالمركز الرئيسي أم تبلغ إلى الفروع لكي تفصح قائمة الدخل المدة بواسطة كل فرع عن الصورة الكاملة لعملياته.

وإذا كان المركز الرئيسي لا يقوم بعمليات بيع بمعرفته، وتقتصر وظيفته كمركز للمحاسبة والرقابة، فقد توزع معظم أو كل مصروفاته على تلك الفروع. ولتسهيل عملية المقارنة بين نتائج أعمال الفروع المختلفة، فقد يقوم المركز الرئيسي بتحصيل كل فرع بالفائدة على رأس المال المستثمر في ذلك الفرع. ومصروف الفائدة الذي يسجل بواسطة الفروع يقابله إيراد الفائدة المسجل بواسطة المركز الرئيسي، وعندئذ لا يظهر هذا المصروف في قائمة الدخل المجمعة (Combined) عن أعمال الشركة ككل.

طرق تسعير البضاعة المرسلة للفروع

Alternative Methods of Billing Merchandise Shipments To Branch

توجد ثلاث طرق بديلة يمكن للمركز الرئيسي استخدام إحداها في تسعير البضاعة المرسلة إلى الفروع. وهذه الطرق هي: (١) التكلفة، (٢) التكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية ملائمة، (٣) سعر البيع بالتجزئة. ومن الطبيعي لا يعتبر إرسال البضاعة إلى الفرع عملية بيع لأن ملكية البضاعة لم تتغير.

ويعتبر تسعير البضاعة المرسلة بالتكلفة (At Cost) من أكثر الإجراءات بساطة، ولذلك تستخدم هذه الطريقة على نطاق واسع، لأنها تتجنب التعقيدات المتعلقة بالربح الإجمالي غير المحقق على المخزون السلمي، وتسمى الفرصة بأن تعطي القوائم المالية الخاصة بالفرع صورة واقعية للعمليات التي ينجزها. ومن

ذلك، فإن تحميل الفروع بالبضاعة المرسله إليها وفقاً لتكلفتها يترتب عليه أن ينسب كل الربح الإجمالي المحقق إلى هذه الفروع، بالرغم من أن جزءاً من هذه البضاعة قد يكون مصنعاً بمعرفة المركز الرئيسي. ولهذا السبب، قد لا تكون التكلفة هي الأسلوب الأكثر ملاءمة لتحميل الفروع بالبضاعة المرسله إليها.

والطريقة الثانية، هي تحميل الفرع بالتكلفة الأصلية مضافاً إليها نسبة مئوية (At a Percentage Above Costs) مثال ١١٠٪ من التكلفة. وتستهدف هذه الطريقة تخصيص ربح إجمالي معقول للمركز الرئيسي مقابل عملياته. وعندئذٍ سوف ينخفض صافي الدخل المحقق بمعرفة الفرع. أما مخزون آخر الفترة بالنسبة للشركة ككل فسيظهر بقيمة تزيد عن تكلفته الأصلية ولذلك، يجب على المركز الرئيسي أن يجري التسويات اللازمة لاستبعاد ما يزيد عن التكلفة عند إعداد القوائم المالية المجمعة لكل من المركز الرئيسي والفرع.

أما الطريقة الثالثة، فتتطوي على تحميل الفرع بسعر بيع البضاعة بالتجزئة (At Retail Selling Price). وقد يكون الهدف من استخدام هذه الطريقة هو تدعيم الرقابة الداخلية على المخزون. فيوضح حساب المخزون قيمة البضاعة الواردة إليه وقيمة البضاعة المباعة بمعرفة وفقاً لأسعار التجزئة وبالتالي، سوف يظهر هذا الحساب مخزون آخر الفترة في الفرع مقوماً بسعر التجزئة. وبمسك المركز الرئيسي سجل تثبت فيه البضاعة المرسله للفرع مقومة بسعر البيع بالتجزئة، وكذلك مبيعات هذا الفرع كما جاءت بالتقارير الواردة منه. ويعني ذلك أن العمل في هذا السجل يتم وفقاً لنظام المخزون المستمر. وعندئذٍ، فهو يفصح في أي وقت عن المخزون لدى الفرع مقوماً بسعر البيع. ويتم الجرد الفعلي للبضاعة الموجودة في مستودع الفرع في نهاية كل فترة محاسبية، وإذا لم يتطابق الجرد الفعلي مع الرصيد الدفترى فيعني هذا وجود أخطاء أو سرقات مما يستلزم استقصاء الأسباب في الحال.

إعداد قوائم مالية مستقلة لكل من الفرع والمركز الرئيسي

Separate Financial Statement for Branch and Home Office

غالباً يتم إعداد قائمة دخل مستقلة وميزانية للفرع حتى تتمكن إدارة الشركة

من مراجعة وتقويم نتائج عمليات الفرع ومركزه المالي. وسوف لا تختلف خصائص قائمة دخل الفرع عن المألوف إذا تم تحميل الفرع بالبضاعة المرسله إليه مقومة بالتكلفة. ولكن إذا قومت البضاعة المرسله للفرع بسعر البيع بالتجزئة، فسوف تسفر قائمة دخل الفرع عن صافي خسارة توازي مصروفات العمليات تقريباً. أما الميزانية العمومية للفرع فهي تنطوي على خاصية وحيدة غير مألوفة وهي استخدام حسب المركز الرئيسي بدلاً من حسابات حقوق الملكية. هذا ويتم بالمركز الرئيسي تخفيض صافي دخل الفرع بمقدار نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي المحملة على الفروع، وكذلك استبعاد أي أرباح على البضاعة المرسله حتى تعكس هذه القوائم عمليات الفرع.

هذا ويمكن أيضاً إعداد قوائم مالية مستقلة للمركز الرئيسي حتى تتمكن الإدارة من تقويم نتائج عملياته ومركزه المالي. ومع ذلك فمن الأهمية بمكان أن ندرك أن إعداد قوائم مالية مستقلة لكل من المركز الرئيسي والفرع هو للإستخدام الداخلي فقط، ومثل هذه القوائم لا تفي باحتياجات المستثمرين أو أي أطراف خارجية تستخدم القوائم المالية.

القوائم المالية المجمعة لكل من المركز الرئيسي والفرع

Combined Financial Statements for Home Office and Branch

يجب أن تفصح الميزانية العمومية التي تعد للأطراف الخارجية مثل الدائنون والمساهمون والأجهزة الحكومية عن المركز المالي للشركة أو الوحدة الاقتصادية كوحدة واحدة (Single Entity). إن نقطة البدء الملائمة لإعداد ميزانية عمومية مجمعة هي تعديل ميزاني المراجعة لكل من المركز الرئيسي والفرع. ولتحقيق ذلك تعد ورقة عمل لإدماج عناصر كلا ميزاني المراجعة كما هو موضح في الصفحات التالية.

ويجب أن تحمل أصول والتزامات الفرع محل حساب الاستثمار في الفرع الذي يظهر في ميزان مراجعة المركز الرئيسي. وبناءً على ذلك تدمج حسابات التقديرة والعملاء وأي أصول أخرى والالتزامات الموجودة في كل من المركز الرئيسي والفرع للحصول على قيم مجمعة لهذه الحسابات.

كما يجب عند إعداد الميزانية المجمعة استبعاد الحسابات المقابلة لأنها تفقد

أهميتها عندما ينظر إلى كل من الفرع والمركز الرئيسي كوحدة واحدة. فيتم استبعاد كل من «حساب المركز الرئيسي» بدفاتر الفرع و«حساب الاستثمار في الفرع» الموجود بدفاتر المركز الرئيسي، وتستبعد كذلك أي مبالغ تحت التحصيل وأي مبالغ تحت الدفع بين الفروع وبعضها البعض أو بين المركز الرئيسي والفرع.

أما نتائج العمليات المتعلقة بالشركة ككل (المركز الرئيسي وكل الفروع) فتظهر بقائمة دخل واحدة، حيث يتم فيها إدماج إيرادات ومصروفات الفروع مع الإيرادات والمصروفات المشابهة لها والموجودة بدفاتر المركز الرئيسي. وفي هذه الحالة يجب استبعاد أي أرباح أو خسائر تكون قد نتجت من العمليات المتبادلة.

مثال توضيحي لقيود اليومية عن عمليات أحد الفروع

Illustrative Journal Entries of Operation of a Branch

بفرض أن شركة الواحة بالرياض تقوم بتسعير البضاعة المرسلة إلى فرعها بالبداائع بالتكلفة، ويمسك هذا الفرع سجلات محاسبية متكاملة ويقوم بإعداد القوائم المالية. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر (Perpetual Inventory System). أما المعدات والأصول الرأسمالية الأخرى التي يستخدمها الفرع فيتم المحاسبة عنها في سجلات المركز الرئيسي فقط. أما بعض مصروفات المركز التي تخص الفرع مثل الإعلان والتأمين فيتم تحميلها على حساب ذلك الفرع. ونلخص فيما يلي عمليات الفرع خلال السنة المالية الأولى:

عمليات السنة الأولى:

- ١ - أرسل المركز الرئيسي إلى الفرع مبلغ ١٠٠٠ ريال نقداً.
- ٢ - أرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع تكلفتها ٦٠٠٠٠ ريال.
- ٣ - اشترى الفرع أثاث بمبلغ ٥٠٠ ريال، يتم المحاسبة عنه في دفاتر المركز الرئيسي (أي أصول رأسمالية أخرى يحصل عليها الفرع يتم المحاسبة عنها في دفاتر المركز الرئيسي فقط).
- ٤ - بلغت مبيعات الفرع بالأجل مبلغ ٨٠٠٠٠ ريال، وكانت تكلفة هذه البضاعة مبلغ ٤٥٠٠٠ ريال.

- ٥ - قام الفرع بتحصيل مبلغ ٦٢ ٠٠٠ ريال من العملاء .
 - ٦ - بلغت مصروفات عمليات الفرع التي سدها نقداً مبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال .
 - ٧ - أرسل الفرع مبلغ ٣٧ ٥٠٠ ريال نقداً إلى المركز الرئيسي .
 - ٨ - بلغت قيمة مصروفات العمليات التي حملها المركز الرئيسي على الفرع ٣٠٠٠ ريال .
- ونعرض في الجزء التالي كيفية تسجيل هذه العمليات في دفاتر كل من الفرع والمركز الرئيسي وكيفية الترحيل إلى كل من «حساب المركز الرئيسي»، و«حساب الاستثمار في فرع البدائع» .

تسجيل العمليات في كل من المركز الرئيسي
والفرع (نظام المخزون المستمر)

رقم العملية	السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي	السجلات المحاسبية بالفرع
١	١٠٠٠ الاستشاري فرع البدائع ١٠٠٠ التقديمية	١٠٠٠ التقديمية ١٠٠٠ المركز الرئيسي
٢	٦٠٠٠٠ الاستشاري فرع البدائع ٦٠٠٠٠ المخزون	٦٠٠٠٠ المخزون ٦٠٠٠٠ المركز الرئيسي
٣	٥٠٠ الأثاث في فرع البدائع ٥٠٠ الاستثماري فرع البدائع	٥٠٠ المركز الرئيسي ٥٠٠ التقديمية
٤	لا توجد قيود	٨٠٠٠٠ العملاء ٤٥٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة ٤٥٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة ٨٠٠٠٠ المبيعات ٤٥٠٠٠ المخزون ٦٢٠٠٠ التقديمية ٦٢٠٠٠ العملاء
٥	لا توجد قيود	٦٢٠٠٠ العملاء
٦	لا توجد قيود	٢٠٠٠٠ مصروفات العمليات ٢٠٠٠٠ التقديمية
٧	٣٧٥٠٠ التقديمية ٣٧٥٠٠ الاستثماري فرع البدائع	٣٧٥٠٠ المركز الرئيسي ٣٧٥٠٠ التقديمية
٨	٣٠٠٠ الاستثماري فرع البدائع ٣٠٠٠ مصروفات العمليات	٣٠٠٠ مصروفات العمليات ٣٠٠٠ المركز الرئيسي

حساب الاستثمار في فرع البدائع
(حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي)

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية مرسلة للفرع	١٠٠٠		١٠٠٠
	بضاعة مرسلة بالتكلفة	٦٠٠٠٠		٦١٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع		٥٠٠	٦٠٥٠٠
	نقدية محصلة من الفرع		٣٧٥٠٠	٢٣٠٠٠
	مصرفات عمليات عملة على الفرع	٣٠٠٠		٢٦٠٠٠

حساب المركز الرئيسي (حساب مقابل بدفتر أستاذ عام الفرع)

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية واردة من المركز الرئيسي		١٠٠٠	١٠٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		٦٠٠٠٠	٦١٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع	٥٠٠		٦٠٥٠٠
	نقدية محولة إلى المركز الرئيسي	٣٧٥٠٠		٢٣٠٠٠
	مصرفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي	٣٠٠٠	٢٦٠٠٠	

ويلاحظ أنه عندما يحصل الفرع على بضاعة من أطراف خارجية بالإضافة إلى ما يرد إليه من المركز الرئيسي، يجب أن تسجل البضاعة الواردة من المركز الرئيسي في حساب مخزون مستقل بعنوان المخزون - من المركز الرئيسي. وإذا تبعنا الحسابين السابقين سنجد أن رصيد حساب «الاستثمار في فرع البدائع» في دفاتر المركز الرئيسي مدينًا بمبلغ ٢٦٠٠٠ ريال (قبل إقفال السجلات المحاسبية وقبل

تحويل صافي دخل الفرع إلى حساب الاستثمار في فرع البدائع). أما في السجلات المحاسبية بالفرع، يظهر رصيد «حساب المركز الرئيسي» دائنًا بمبلغ ٢٦ ٠٠٠ ريال (قبل إقفال السجلات المحاسبية وقبل تحويل صافي الدخل وقدره ١٢ ٠٠٠ ريال إلى المركز الرئيسي).

وإذا افترضنا - على ضوء ما سبق - أنه تم التحقق من وجود المخزون في مستودعات فرع البدائع وقدره ١٥ ٠٠٠ ريال (٦٠ ٠٠٠ - ٤٥ ٠٠٠ ريال)، فعندئذٍ يمكننا إجراء قيود الإقفال في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع على النحو التالي:

قيود التسوية والإقفال (نظام المخزون المستمر)

السجلات المحاسبية بالفرع	السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي
المبيعات ٨٠ ٠٠٠	لا توجد قيود
تكلفة بضاعة مبيعة ٤٥ ٠٠٠	
مصروفات عمليات ٢٣ ٠٠٠	
ملخص الدخل ١٢ ٠٠٠	
ملخص الدخل ١٢ ٠٠٠	الاستثمار في فرع البدائع ١٢ ٠٠٠
المركز الرئيسي ١٢ ٠٠٠	دخل فرع البدائع ١٢ ٠٠٠
	دخل فرع البدائع ١٢ ٠٠٠
	ملخص الدخل ١٢ ٠٠٠

ورقة العمل لإعداد قوائم مالية مجمعة

Working Paper for Combined Financial Statements

تستهدف ورقة العمل اللازمة لإعداد قوائم مالية مجمعة تحقيق ثلاثة أغراض وهي: (١) إجماع أرصدة حسابات الأصول والالتزامات الخاصة بكل من الفرع

والمركز الرئيسي (٧) استبعاد أي أرباح أو خسائر ناتجة عن عمليات متبادلة، (٣) استبعاد الحسابات المقابلة. ونعرض في الصفحة التالية ورقة العمل المتعلقة بشركة الواحة متضمنة عمليات فرع البدائع التي عرضناها في الصفحات السابقة، بالإضافة إلى بعض البيانات المفترضة في ميزان مراجعة المركز الرئيسي. هذا ونفترض أن قيود التسوية الروتينية التي تعد عادةً في نهاية كل عام قد تم إجراؤها فعلاً، ويعني ذلك أن ورقة العمل تبدأ بميزان المراجعة بعد التسويات لكل من المركز الرئيسي والفرع.

ونوجه النظر مرة أخرى، بأن كل من الرصيد المدين في «حساب الاستثمار في فرع البدائع» وقدره ٢٦٠٠٠ ريال، والرصيد الدائن في «حساب المركز الرئيسي» وقدره ٢٦٠٠٠ ريال، يعكسان رصيديهما قبل إقفال السجلات المحاسبية، أي قبل تسجيل صافي دخل الفرع في هذين الحسابين. وفي عمود الاستبعادات، تم استبعاد «حساب الاستثمار في فرع البدائع» مقابل «حساب المركز الرئيسي». والجدير بالذكر أن عملية الاستبعاد في ورقة العمل لا تثبت في السجلات المحاسبية سواء بالفرع أو المركز الرئيسي، لأن الغرض من إجرائها هو مجرد تسهيل عملية إعداد القوائم المالية الموحدة.

شركة الواحة للمنسوجات

ورقة عمل لإعداد قوائم مالية مجمعة لكل من المركز الرئيسي وفرع البدائع

عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

(نظام المخزون المستمر: تقوم البضاعة بالتكلفة)

بيان	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسويات				الاستبعادات		القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفرع		المدين	الدائن	المدين	الدائن
	الدائن	المدين	الدائن	المدين	(الدائن)			
تكلفة الدخل المبيات تكلفة البضاعة البقية مصرفات المبيعات	٢٣٥٠٠٠ ٩٠٠٠٠	٤٥٠٠٠ ٢٣٠٠٠	٨٠٠٠٠				٢٨٠٠٠٠ ١١٣٠٠٠	٤٨٠٠٠٠

بيان		أرصدة ميزاتي المراجعة بعد التصويات				الاستبعادات		القوائم المالية المجمعة	
المدين	الدائن	المركز الرئيسي		الفرع		المدين	الدائن	المدين	الدائن
		المدين	الدائن	المدين	الدائن				
٣٢٥ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٦٨ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠					٢٩٣ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
٧٥ ٠٠٠		١٢ ٠٠٠						٨٧ ٠٠٠	
٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠			٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠			٤٨٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
٧٠ ٠٠٠									٧٠ ٠٠٠
٤٠ ٠٠٠				١٢ ٠٠٠				٤٠ ٠٠٠	٨٧ ٠٠٠
								١١٧ ٠٠٠	
								١٥٧ ٠٠٠	١٥٧ ٠٠٠
٢٤ ٠٠٠		٥ ٠٠٠						٢٩ ٠٠٠	
٤٠ ٠٠٠		١٨ ٠٠٠						٥٨ ٠٠٠	
٤٥ ٠٠٠		١٥ ٠٠٠						٦٠ ٠٠٠	
٣٦ ٠٠٠								١٥٠ ٠٠٠	
١٥٠ ٠٠٠									١٠ ٠٠٠
١٠ ٠٠٠									٣٠ ٠٠٠
٢٠ ٠٠٠									
									١٥٠ ٠٠٠
									١١٧ ٠٠٠
٣٢٥ ٠٠٠	٣٢٥ ٠٠٠	٢٨ ٠٠٠	٢٨ ٠٠٠	٢٨ ٠٠٠	٢٨ ٠٠٠			٢٩٧ ٠٠٠	٢٩٧ ٠٠٠

(أ) استبعاد الحسابات المقابلة.

Combined Financial Statements

القوائم المالية المجمعة

تزدونا ورقة العمل التي عرضناها في الصفحة السابقة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة لشركة الواحة للمنسوجات، ونعرض نموذجاً لهذه القوائم فيما يلي:

شركة الواحة للمنسوجات

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

٤٨٠ ٠٠٠	المبيعات
(٢٨٠ ٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٠ ٠٠٠	إجمالي الربح على المبيعات
١١٣ ٠٠٠	مصرفوات العمليات
٨٧ ٠٠٠	صافي الدخل
هـلله ريال	
٥ ٨٠	نصيب السهم الواحد في الأرباح

شركة الواحة للمنسوجات

قائمة الأرباح المحتجزة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

٧٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية العام
٨٧ ٠٠٠	يضاف: صافي الدخل
١٥٧ ٠٠٠	جملة فرعية
(٤٠ ٠٠٠)	يطرح: التوزيعات
١١٧ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

شركة الواحة للمنسوجات
الميزانية العمومية
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥
الأصول

٢٩ ٠٠٠ ريال	النقدية
٥٨ ٠٠٠	العملاء (صافي)
٦٠ ٠٠٠	المخزون السلعي
١٥٠ ٠٠٠	الأثاث والمعدات
١٠٠ ٠٠٠	يطرح مجمع الاستهلاك
١٤٠ ٠٠٠	
٢٨٧ ٠٠٠	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

٢٠ ٠٠٠	الدائنون
	حقوق الملكية:
١٥٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال (القيمة الاسمية ١٠ ريال)
١١٧ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٢٦٧ ٠٠٠	
٢٨٧ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

تسعير البضاعة المرسله للفرع بسعر يزيد عن التكلفة

Billing of Merchandise to Branches at Price Above Cost

كما أشرنا من قبل، تحمل بعض الشركات فروعها بتكلفة البضاعة مضافاً إليها نسبة مئوية أو بسعر البيع بالتجزئة. ولأن كلتا الطريقتين تنطويان على إجراءات محاسبية متشابهة، فإننا سنعرض كلتا الطريقتين من خلال مثال واحد يعكس خصائصهما الأساسية.

وسوف نعرض فيما يلي مثالنا السابق عن شركة الواحة للمنسوجات مع

افتراض تغيير واحد هو أن المركز الرئيسي يقوم بتسعير البضاعة المرسلة للفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٥٠٪.

وفي ظل هذا الافتراض ستكون قيود اليومية عن عمليات السنة الأولى في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع ماثلة لتلك التي عرضناها في الجزء السابق، ما عدا قيدي اليومية المتعلقان بإرسال البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع، حيث تسجل هذه العملية بمبلغ ٩٠ ٠٠٠ ريال (٦٠ ٠٠٠ ريال + ٥٠٪) بالقيدين التاليين وفقاً لنظام المخزون المستمر.

العمليات	السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي	السجلات المحاسبية للفرع
شحن بضاعة للفرع بسعر يزيد عن التكلفة وفقاً لنظام المخزون المستمر	٩٠ ٠٠٠ الاستثمار في فرع البدائع ٦٠ ٠٠٠ المخزون ٣٠ ٠٠٠ مخصص تقويم المخزون بالزيادة - فرع البدائع	٩٠ ٠٠٠ المخزون ٩٠ ٠٠٠ المركز الرئيسي

ويترتب على إثبات القيد السابق في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ظهور رصيد مدين بمبلغ ٥٦ ٠٠٠ ريال في حساب الاستثمار بفرع البدائع الموضح فيما يلي، وذلك قبل إقفال السجلات المحاسبية وقبل معالجة صافي دخل أو خسارة الفرع في هذا الحساب. ويزيد هذا الرصيد بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال عن الرصيد الذي ظهر في المثال السابق، ويرجع ذلك إلى إضافة نسبة ٥٠٪ على تكلفة البضاعة المرسلة للفرع. وطبقاً لذلك يظهر حساب الاستثمار في فرع البدائع على النحو التالي:

حساب الاستثمار في فرع البدائع (حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي)

التاريخ	بيان		الدائن	الرصيد
	نقدية مرسله للفرع	١٠٠٠		١٠٠٠
	بضاعة مرسله بسعر يزيد ٥٠٪ عن التكلفة	٩٠٠٠٠		٩١٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع		٥٠٠	٩٠٥٠٠
	نقدية محصلة من الفرع		٣٧٥٠٠	٥٣٠٠٠
	مصرفات عمليات محملة على الفرع	٣٠٠٠		٥٦٠٠٠

وسوف يكون الرصيد الدائن لحساب المركز الرئيسي في السجلات المحاسبية للفرع مبلغ ٥٦٠٠٠ ريال أيضاً، قبل إقفال السجلات المحاسبية وقبل معالجة صافي دخل أو خسارة الفرع في هذا الحساب. ونعرض فيما يلي توضيحاً لحساب المركز الرئيسي بدفتر الفرع.

حساب المركز الرئيسي (حساب مقابل في دفتر أستاذ الفرع)

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية واردة من المركز الرئيسي		١٠٠٠	١٠٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		٩٠٠٠٠	٩١٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع	٥٠٠		٩٠٥٠٠
	نقدية محولة إلى المركز الرئيسي	٣٧٥٠٠		٥٣٠٠٠
	مصرفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		٣٠٠٠	٥٦٠٠٠

وطبقاً لذلك يكون الفرع قد سجل البضاعة الواردة من المركز الرئيسي بسعر ٩٠٠٠٠ ريال، أما المركز الرئيسي فقد سجل ٦٠٠٠٠ ريال في الجانب الدائن من حساب المخزون ومبلغ ٣٠٠٠٠ ريال في حساب مخصص تقويم المخزون بالزيادة. فرع البدائع. إن استخدام حساب المخصص يمكن المركز الرئيسي من إمسك سجل يوضح البضاعة المرسله للفرع بالتكلفة، بالإضافة إلى مقدار الربح الإجمالي غير المحقق عن البضاعة المرسله.

وفي نهاية الفترة المحاسبية، سيظهر مخزون الفرع بمبلغ ٢٢ ٥٠٠ ريال (محسوباً بأسعار البضاعة الواردة). وتكون تكلفة هذا المخزون مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال (محسوباً على أساس ٢٢ ٥٠٠ ريال ÷ ١,٥٠ = ١٥ ٠٠٠ ريال). أما في سجلات المركز الرئيسي يكون رصيد حساب مخصص التقويم ٧٥٠٠ ريال، وهذا يعني أنه يجب تخفيض هذا الحساب من رصيده الحالي وقدره ٣٠ ٠٠٠ ريال إلى ٧٥٠٠ ريال. والسبب في هذا التخفيض أن نسبة الـ ٥٠٪ المضافة على تكلفة البضاعة المباعة بمعرفة الفرع تحقق منها جزءاً كربح إجمالي. وطبقاً لذلك، ينبغي على المركز الرئيسي في نهاية الفترة المحاسبية أن يتخفف مخصص تقويم مخزون الفرع ليصبح ٧٥٠٠ ريال، وهذا المبلغ يمثل قيمة الزيادة في مخزون آخر الفترة. ولتحقيق هذا الهدف تجري تسوية يجعل فيها «حساب مخصص التقويم» مديناً و«حساب دخل فرع البدائع» دائناً بمبلغ ٢٢ ٥٠٠ ريال، لأن هذا المبلغ يمثل ربح إجمالي إضافي على عمليات الفرع علاوة على ما أفصح عنه الفرع. وهكذا يكون صافي دخل الفرع ١٢ ٠٠٠ ريال، وهو يمثل صافي الدخل الذي توصلنا إليه في المثال السابق عندما تم تحميل الفرع بالبضاعة وفقاً للتكلفة. وفي ظل فرضنا الحالي (وهو تحميل الفرع بسعر يزيد عن التكلفة) يفصح تقرير الفرع عن صافي خسائر قدرها ١٠ ٥٠٠ ريال. وقد تم تسجيل هذا المبلغ بمعرفة المركز الرئيسي ثم قام بتعديله ليصبح صافي دخل قدره ١٢ ٠٠٠ ريال كما هو موضح في قيود اليومية التالية التي أجريت في نهاية السنة الأولى (١٤٠٥).

السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي

قيود اليومية في نهاية الفترة

دخل فرع البدائع	١٠ ٥٠٠
الاستثمار في فرع البدائع.	١٠ ٥٠٠
إثبات صافي الخسارة طبقاً لتقارير الفرع.	
مخصص تقويم المخزون بالزيادة - فرع البدائع	٢٢ ٥٠٠
دخل فرع البدائع.	٢٢ ٥٠٠
تخفيض المخصص إلى المبلغ الذي يزيد به مخزون آخر الفترة عن التكلفة.	

١٢٠٠٠ دخل فرع البدائع
ملخص الدخل. ١٢٠٠٠
إقبال صافي دخل الفرع (بعد تسويته) في حساب
ملخص دخل الشركة.

وبعد ترحيل هذ القيود تظهر حسابات دفتر أستاذ المركز الرئيسي نتيجة عمليات الفرع كما هو موضح في الصفحة التالية.

وعند إعداد ميزانية عمومية مستقلة للمركز الرئيسي يظهر رصيد حساب مخصص تقويم المخزون بالزيادة - فرع البدائع، وقدره ٧٥٠٠ ريال مطروحاً طرْحاً شكلياً من حساب الاستثمار في فرع البدائع.

أرصدة آخر الفترة كما تظهر في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي
حساب الاستثمار في فرع البدائع

التاريخ	بيان	للدين	الدائن	الرصيد
	نفدية مرسله إلى الفرع	١٠٠٠		١٠٠٠
	بضاعة مرسله بسعر يزيد ٥٠٪ عن التكلفة	٩٠٠٠		٩١٠٠٠
	أثاث مشري بمعرفة الفرع		٥٠٠	٩٠٥٠٠
	نفدية عملة من الفرع		٣٧٥٠٠	٥٣٠٠٠
	مصرفات عمليات عملة على الفرع	٣٠٠٠		٥٦٠٠٠
	صافي خسارة عن السنة الأولى طبقاً لتقرير الفرع		١٠٥٠٠	٤٥٥٠٠

مخصص تقويم المخزون بالزيادة - فرع البدائع

التاريخ	بيان	للدين	الدائن	الرصيد
	النسبة المضافة على البضاعة المرسله			
	للفرع (٥٠٪ من التكلفة)		٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	للحقن من النسبة المضافة	٧٧٥٠٠		٧٥٠٠
	على البضاعة المبعة			

دخل فرع البدائع

التاريخ	بيان	للمدين	الدائن	الرصيد
	صافي الخسارة طبقاً لتقرير الفرع	١٠ ٥٠٠		١٠ ٥٠٠
	الدخل المحقق من النسبة المضافة			
	على البضاعة المباعة.		٢٢ ٥٠٠	١٢ ٠٠٠
	إقفال صافي دخل الفرع بعد تعديله			
	في حساب ملخص دخل الشركة.	١٢ ٠٠٠		٠٠٠

وفي نهاية العام يقوم الفرع أيضاً بإجراء قيود إقفال حساباته. وبعد ترحيل هذه القيود يظهر حساب المركز الرئيسي بالسجلات المحاسبية للفرع رصيداً دائماً قدره ٤٥ ٥٠٠ ريال وهو نفس الرصيد المدين الذي سبق ظهوره في حساب الاستثمار في الفرع في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي. ونعرض فيما يلي قيود الإقفال وحساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع.

السجلات المحاسبية بالفرع
 قيود الإقفال (نظام مخزون مستمر)

المبيعات	٨٠ ٠٠٠
ملخص الدخل	١٠ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٦٧ ٥٠٠
مصرفات العمليات	٢٣ ٠٠٠
إقفال حسابات الإيراد والمصرفات.	

المركز الرئيسي	١٠ ٥٠٠
ملخص الدخل	١٠ ٥٠٠
إقفال صافي الخسارة في حساب المركز الرئيسي.	

حساب المركز الرئيسي (دفتر الأستاذ العام بالفرع)

التاريخ	بيان	للدين	الدائن	الرصيد
	نقلية واردة من المركز الرئيسي		١٠٠٠	١٠٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		٩٠٠٠	٩١٠٠٠
	أثاث مشري بمعرفة الفرع	٥٠٠		٩٠٥٠٠
	نقلية عولة إلى المركز الرئيسي	٣٧٥٠٠		٥٣٠٠٠
	مصرفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		٣٠٠٠	٥٦٠٠٠
	صافي خسارة السنة الأولى	١٠٥٠٠		٤٥٥٠٠

ملحوظة

— قارن رصيد هذا الحساب مع الرصيد الذي ظهر في حساب الاستثمار في الفرع في دفاتر المركز الرئيسي.

ورقة العمل في حالة تسعير البضاعة المرسلة للفرع بسعر يزيد عن تكلفتها
Working Paper When Billings To Branches Are At Prices Above Cost

نعرض في الصفحة التالية ورقة عمل لإعداد القوائم المالية المجمعة عندما يتم تحميل الفرع بالبضاعة المرسلة بسعر يزيد عن تكلفتها، وهي تختلف عن ورقة العمل السابقة في أنها تتضمن عملية استبعاد لإعادة إظهار مخزون الفرع آخر الفترة بالتكلفة. علاوة على ذلك، فقد تم تعديل صافي الخسارة الوارد بتقرير الفرع بقيمة المبلغ المحقق من النسبة المضافة على البضاعة المباعة بمعرفة الفرع وقدره ٢٢٥٠٠ ريال. ونكرر القول مرة أخرى، بأن المبالغ المثبتة في عمود الاستبعادات يقتصر ظهورها في ورقة العمل فقط، لأن إثبات هذه المبالغ هو خطوة إجرائية للمساعدة في إعداد القوائم المالية المجمعة، ولذلك فهي لا تدخل في السجلات المحاسبية سواء المتعلقة بالمركز الرئيسي أو الفرع.

وإذا قارنا عمودي القوائم المالية المجمعة في ورقة العمل التالية (المعدة بافتراض تحميل الفرع بالبضاعة بسعر يزيد عن التكلفة) مع نفس العمودين في ورقة العمل السابقة (المعدة بافتراض تحميل الفرع بالبضاعة وفقاً لتكلفتها) سوف

نلاحظ أن المبالغ متماثلة تماماً. ويعني ذلك أن القوائم المالية المجمعة سوف تتطابق تماماً مع القوائم التي عرضناها في الصفحات السابقة.

شركة الواحة للمنسوجات

ورقة عمل لإعداد قوائم مالية مجمعة لكل من المركز الرئيسي وفرع البدائع

عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

(نظام المخزون المستمر : تقويم البضاعة بسعر يزيد عن التكلفة)

بيان		أرصدة ميزتي المراجعة بعد التسويات				الاستحداث		القوائم المالية للمجموعة	
		المركز الرئيسي		الفرع		الدين (الدائن)	الدين		
		الدين	الدائن	الدين	الدائن				
قائمة الدخل									
المبيعات			٤٠٠ ٠٠٠		٨٠ ٠٠٠				٤٨٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة		٢٣٥ ٠٠٠		٦٧ ٥٠٠				٢٨٠ ٠٠٠	
مصرفات العمليات		٩٠ ٠٠٠		٢٣ ٠٠٠				١١٣ ٠٠٠	
جدة فرعية		٣٢٥ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٩٠ ٥٠٠	٨٠ ٠٠٠			٣٩٢ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
صافي الدخل يرسل إلى قائمة (الأرباح المحتجزة لئلا)				٧٥ ٠٠٠	١٠ ٥٠٠	ب ٢٢ ٥٠٠		٨٧ ٠٠٠	
المجملة		٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٩٠ ٥٠٠	٩٠ ٥٠٠			٤٨٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة									
صافي الدخل (من البيانات أعلاه)			٧٥ ٠٠٠	١٠ ٥٠٠					٧٠ ٠٠٠
التوزيعات		٤٠ ٠٠٠						٤٠ ٠٠٠	٨٧ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية في الحجة ١٤٠٥ (ترسل إلى الموازنة العمومية لئلا)								١١٧ ٠٠٠	
المجملة								١٥٧ ٠٠٠	١٥٧ ٠٠٠
الموازنة العمومية									
التشديد		٢٤ ٠٠٠		٥ ٠٠٠				٢٩ ٠٠٠	
الدينون - عملاء (الصافي)		٤٠ ٠٠٠		١٨ ٠٠٠				٥٨ ٠٠٠	
المخزون في ٣٠ في الحجة ١٤٠٥		٤٥ ٠٠٠		٢٢ ٥٠٠				٦٠ ٠٠٠	

بيان	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسويات						الاستيعادات		القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفرع		المدين	الدائن	المدين (الدائن)	المدين	الدائن	
	المدين	الدائن	المدين	الدائن						
خصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة	٣٠٠٠٠						٣٠٠٠٠			
الاستثمار في فرع البدائع	٥٦٠٠٠						ب (٥٦٠٠٠)			
الأثاث والمعدات	١٥٠٠٠٠							١٥٠٠٠٠		
مجم استهلاك الأثاث والمعدات		١٠٠٠٠							١٠٠٠٠	
الدائرون (الموردون)		٢٠٠٠٠							٢٠٠٠٠	
المركز الرئيسي			٥٦٠٠٠				ج ٥٦٠٠٠			
أسهم رأس المال (القيمة)									١٥٠٠٠٠	
الاسمية للسهم ١٠ ريال		١٥٠٠٠٠							١١٧٠٠٠	
أرباح محتجزة (من أرباح)										
الجملة	٣٥٥٠٠٠	٣٥٥٠٠٠	٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠			—	٢٩٧٠٠٠	٢٩٧٠٠٠	

(أ) تخفيض مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المبيعة بالفرع إلى التكلفة، واستبعاد رصيد محصن تقويم المخزون بالزيادة - المتأخر فرع البدائع.

(ب) إثبات زيادة دخل الفرع بالجزء المحقق من السبة المضاف على البضاعة المرسلة.

(ج) استبعاد الحسابات المقابلة.

معالجة مخزون أول الفترة المقوم بسعر يزيد عن التكلفة

Treatment Of Beginning Inventories Priced Above Cost

أوضحنا في ورقة التسوية السابقة كيفية معالجة مخزون آخر الفترة ومخصص التقويم بالزيادة المرتبط به. ولأننا افترضنا في أمثلتنا السابقة أن سنة ١٤٠٥ هي السنة الأولى لعمل الفرع، لذلك لم يكن هناك مخزون أول الفترة. ونتناول فيما يلي كيفية معالجة مخزون أول الفترة في ظل نظام المخزون المستمر، ونظام المخزون الدوري.

١ - نظام المخزون المستمر **Perpetual Inventory System**؛ لا تظهر في ظل هذا النظام مشاكل خاصة إذا تضمن مخزون أول الفترة بالفرع ربح إجمالي غير محقق

وسيتم استبعاد هذا الربح في ورقة العمل بنفس الطريقة المتبعة في ورقة العمل السابقة.

٢ - نظام المخزون الدوري **Periodic Inventory System**؛ سوف نستمر في مثالنا السابق عن شركة الواحة لتابعة عمليات السنة الثانية لتوضيح كيفية معالجة مخزون أول الفترة الموجود بالفرع والذي سبق تسجيله بسعر يزيد عن التكلفة. وسوف نفترض أن كل من المركز الرئيسي والفرع يطبقان نظام المخزون الدوري خلال السنة الثانية. فعند استخدام هذا النظام في المركز الرئيسي يجعل حساب البضاعة المرسلة للفرع (حساب مقابل للمشتريات) دائناً بتكلفة البضاعة المرسلة، ويجعل كذلك حساب خصص تقويم المخزون بالزيادة دائناً بقيمة الأرباح المضافة على التكلفة. أما في سجلات الفرع، فيجعل حساب البضاعة الواردة من المركز الرئيسي (حساب يماثل للمشتريات) مديناً بسعر البضاعة الواردة.

وطبقاً لما سبق، يظهر مخزون أول السنة الثانية بدفاتر الفرع بمبلغ ٢٢٥٠٠ ريال، أو ١٥٠٪ من التكلفة وقدرها ١٥٠٠٠ ريال. فإذا افترضنا أن المركز الرئيسي أرسل للفرع خلال السنة الثانية بضاعة تكلفتها ٨٠٠٠٠ ريال بينما كانت الفاتورة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ ريال، وأن الفرع قام ببيع بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠٠ ريال، بينما كان سعرها حسب الفاتورة الواردة من المركز الرئيسي مبلغ ١١٢٥٠٠ ريال. ستكون قيود اليومية المتعلقة بالبضاعة المرسلة والبضاعة المبيعة باستخدام نظام المخزون الدوري كما يلي:

إرسال بضاعة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة

نظام المخزون الدوري

السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي السجلات المحاسبية للفرع

١٢٠٠٠٠	الاستلام في فرع البيع	١٢٠٠٠٠	البضاعة الواردة من المركز الرئيسي
٨٠٠٠٠	بضاعة مرسلة لفرع البيع	١٢٠٠٠٠	
٤٠٠٠٠	خصص تقويم مخزون بالزيادة		المركز الرئيسي

لا يوجد قيد
١٥٠٠٠٠
الثقبة (أو اقتطاع)
٩٥٠٠٠٠
المبيعات

وقد بلغت قيمة مخزون آخر الفترة بالفرع ٣٠ ٠٠٠ ريال وفقاً لسعر الفاتورة الواردة من المركز الرئيسي، وهو يتكون من تكلفة مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال بالإضافة إلى نسبة تعادل ٥٠٪ من هذه التكلفة. ونعرض فيما يلي ملخصاً لتدفق البضاعة بفرع البدائع خلال السنة الثانية:

شركة الواحة للمنسوجات
تدفق البضاعة بفرع البدائع
خلال السنة الثانية (١٤٠٦)

التكلفة	المبلغ المضاف	سعر الفاتورة
١٥ ٠٠٠	٧ ٥٠٠	٢٢ ٥٠٠ ريال
٨٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
٩٥ ٠٠٠	٤٧ ٥٠٠	١٤٢ ٥٠٠
(٢٠ ٠٠٠)	(١٠ ٠٠٠)	(٣٠ ٠٠٠)
٧٥ ٠٠٠	٣٧ ٥٠٠	١١٢ ٥٠٠

ونعرض في الحسابات الثلاثة التالية أنشطة الفرع خلال السنة الثانية كما تظهر في دفتر أستاذ المركز الرئيسي:

أرصدة نهاية الفترة كما تظهر في
السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي
حساب الاستثمار في فرع البدائع

التاريخ	يسان	الدين	الدائن	الرصيد
	الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥			٤٥ ٥٠٠ الدين
	بضاعة مرسلة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٥٠٪.	١٢٠ ٠٠٠		٦٥ ٥٠٠
	تقلية محصلة من الفرع		١١٣ ٠٠٠	٥٢ ٥٠٠
	مصرفات عمليات عملة على الفرع	٤ ٥٠٠		٥٧ ٠٠٠
	صافي دخل السنة طبقاً لتقرير الفرع	١٠ ٠٠٠		٦٧ ٠٠٠

مخصص تقويم المخزون بالزيادة - فرع البدائع

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
	الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥			٧٥٠٠
	الأرباح المضافة على البضاعة المرسلة للفرع			
	خلال السنة الثانية (٥٠٪ من التكلفة)		٤٠٠٠٠	٤٧٥٠٠
	المبلغ المحقق من الأرباح المضافة على			
	البضاعة المبيعة بمعرفة الفرع خلال السنة			
	الثانية.	٣٧٥٠٠		١٠٠٠٠

دخل فرع البدائع

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
	صافي الدخل خلال السنة الثانية			
	طبقاً لتقرير الفرع.		١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
	الربح المحقق من المبالغ المضافة			
	على البضاعة المبيعة بمعرفة الفرع		٣٧٥٠٠	٤٧٥٠٠
	إقبال صافي دخل الفرع بعد التعديل			
	في ملخص دخل الشركة.	٤٧٥٠٠		٠٠٠

ويجب في نهاية السنة الثانية أن تفصح السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عن رصيد في حساب مخصص تقويم المخزون بالزيادة قدره ١٠٠٠٠ ريال، وهو يمثل الفرق بين قيمة مخزون آخر الفترة طبقاً لسعر الفاتورة وقدره ٣٠٠٠٠ ريال وتكلفة هذا المخزون وقدرها ٢٠٠٠٠ ريال. ويعني هذا، انخفاض قيمة حساب المخصص من رصيده الحالي وقدره ٤٧٥٠٠ ريال ليصبح ١٠٠٠٠ ريال. وقيمة الانخفاض في حساب المخصص وقدرها ٣٧٥٠٠ ريال تمثل الأرباح المضافة بنسبة ٥٠٪ من تكلفة البضاعة والتي حققها الفرع خلال السنة الثانية وسجل في الجانب الدائن من حساب دخل الفرع.

أما حساب المركز الرئيسي في الأستاذ العام بدفاتر الفرع فهو يوضح عمليات السنة الثانية على النحو التالي:

حساب مقابل بدفتر أستاذ الفرع المركز الرئيسي

التاريخ	البيان	للدين	الدائن	الرصيد
	الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥			٤٥ ٥٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		١٢٠ ٠٠٠	١٦٥ ٥٠٠
	نقدية مرسلة إلى المركز الرئيسي	١١٣ ٠٠٠		٥٢ ٥٠٠
	مصرفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		٤ ٥٠٠	٥٧ ٠٠٠
	صافي دخل السنة الثانية		١٠ ٠٠٠	٦٧ ٠٠٠

ونعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية
المجمعة في ظل نظام المخزون الدوري .

شركة الواحة للمنسوجات

ورقة عمل لإعداد قوائم مالية مجمعة لكل من المركز الرئيسي وفرع البدائع

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

(نظام المخزون الدوري : تقوم البضاعة بسعر يزيد عن التكلفة)

القوائم المالية المجمعة		الاستثمارات	لرخصة ميزاني المراجعة بعد التسوية			
			الفرع		المركز الرئيسي	
			الدائن	للدين	الدائن	للدين
٦٥٠ ٠٠٠		(ب) ٧٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	
	٦٠ ٠٠٠	(أ) ٨٠ ٠٠٠		٢٢ ٥٠٠		٤٥ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠	(أ) (١٢٠ ٠٠٠)		١٢٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	
٩٠ ٠٠٠		(ج) ١٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	
	١٤٧ ٥٠٠			٢٧ ٥٠٠		١٢٠ ٠٠٠
٧٤٠ ٠٠٠	٦٠٧ ٥٠٠		١٨٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	٥٦٥ ٠٠٠
	١٣٢ ٥٠٠	(د) ٣٧ ٥٠٠		١٠ ٠٠٠		٨٥ ٠٠٠
٧٤٠ ٠٠٠	٧٤٠ ٠٠٠		١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠

قائمة الدخل
المبيعات
المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥
المشتريات
بضاعة مرسلة للفرع
بضاعة واردة من المركز الرئيسي
المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦
مصرفات العمليات
حصة فرعية
صافي الدخل (يرحل إلى قائمة
الأرباح المحتجزة لاند)
المجملة

القوائم المالية المجمعة		الاستثمارات	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسوية				
الدائن	المدين	المدين (الدائن)	الفرع		المركز الرئيسي		
			الدائن	المدين	الدائن	المدين	
١١٧ ٠٠٠					١١٧ ٠٠٠		قائمة الأرباح المحتجزة
١٣٢ ٥٠٠	٦٠ ٠٠٠	(د) (٣٧ ٥٠٠)	١٠ ٠٠٠		٨٥ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥
	١٨٩ ٥٠٠					٦٠ ٠٠٠	صافي الدخل (من البيانات أعلاه)
							التوزيعات
	١٨٩ ٥٠٠						الأرباح المحتجزة في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦
							(تحويل إلى الميزانية العمومية أدناه)
٢٤٩ ٥٠٠	٢٤٩ ٥٠٠						المجملة
							الميزانية العمومية
	٣٩ ٠٠٠			٩ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	المقدنية
	٩٢ ٠٠٠			٢٨ ٠٠٠		٦٤ ٠٠٠	الدينون - عملاء (الصافي)
	٩٠ ٠٠٠	(ج) (١٠٠٠٠)		٣٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦
		{(أ) ٤٠٠٠٠}					مخصص تقويم مخزون الفرع بالريادة
		(ب) ٧ ٥٠٠			٤٧ ٥٠٠		
		(د) (٥٧ ٠٠٠)				٥٧ ٠٠٠	الاستثمار في فرع البعثات
	١٥٨ ٠٠٠					١٥٨ ٠٠٠	الأثاث والمعدات
١٥ ٠٠٠					١٥ ٠٠٠		مجمع استهلاك الأثاث والمعدات
٢٤ ٥٠٠					٢٤ ٥٠٠		الدائون (الموردون)
		(هـ) ٥٧ ٠٠٠	٥٧ ٠٠٠				المركز الرئيسي
١٥٠ ٠٠٠					١٥٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال (القيمة الاسمية)
١٨٩ ٥٠٠							للسهم ١٠ ريال
							الأرباح المحتجزة (من أعلاه)
٣٧٩ ٠٠٠	٣٧٩ ٠٠٠	-	٦٧ ٠٠٠	٦٧ ٠٠٠	٤٣٩ ٠٠٠	٤٣٩ ٠٠٠	المجملة

(أ) استعمال الحسابات القابلة للتسوية بالصناعة المرسل.

(ب) تخفيض قيمة مخزون أول الفترة بالفرع حتى تصبح مساوية لتكلفة.

(ج) تخفيض قيمة مخزون آخر الفترة بالفرع حتى تصبح مساوية لتكلفة.

(د) زيادة صافي دخل الفرع بالفترة المحققة من المبلغ المضاف على الصناعة.

(هـ) استعمال الحسابات القابلة الأخرى.

Closing Entries

قيود الإقفال

يقوم الفرع في نهاية الفترة المحاسبية بإجراء قيود الإقفال اللازمة، ويقوم المركز الرئيسي بإجراء قيود التسوية وقيود الإقفال اللازمة على النحو التالي:

قيود الإقفال في سجلات الفرع

(نظام المخزون الدوري)

المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦	٣٠ ٠٠٠
المبيعات	١٥٠ ٠٠٠
المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥	٢٢ ٥٠٠
البضاعة الواردة من المركز الرئيسي	١٢٠ ٠٠٠
مصرفات العمليات	٢٧ ٥٠٠
ملخص الدخل	١٠ ٠٠٠

إثبات مخزون آخر الفترة وإقفال حساب مخزون أول الفترة، والإيرادات، والمصرفات.

ملخص الدخل	١٠ ٠٠٠
------------	--------

المركز الرئيسي	١٠ ٠٠٠
----------------	--------

إقفال حساب ملخص الدخل.

قيود التسوية والإقفال في سجلات المركز الرئيسي

(نظام المخزون الدوري)

الاستثمار في فرع البدائع	١٠ ٠٠٠
--------------------------	--------

دخل فرع البدائع.	١٠ ٠٠٠
------------------	--------

إثبات صافي الدخل طبقاً لتقرير الفرع.

٣٧٥٠٠ مخصص تقويم المخزون بالزيادة - فرع البدائع

٣٧٥٠٠ دخل فرع البدائع

إثبات الدخل المحقق من الأرباح المضافة على تكلفة
البضاعة المباعة بمعرفة الفرع خلال سنة ١٤٠٦ هـ.

٤٧٥٠٠ دخل فرع البدائع

٤٧٥٠٠ ملخص الدخل.

إقفال دخل الفرع في حساب ملخص الدخل.

٧٠٠٠٠ المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦

٥٠٠٠٠ المبيعات

٨٠٠٠٠ البضاعة المرسلة للفرع

٤٥٠٠٠ المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥

٤٠٠٠٠ المشتريات

١٢٠٠٠٠ مصروفات العمليات

٨٥٠٠٠ ملخص الدخل

أثبتت مخزون آخر الفترة وإقفال حسابات مخزون
أول الفترة والإيرادات والمصروفات.

١٣٢٥٠٠ ملخص الدخل

١٣٢٥٠٠ الأرباح المحتجزة

إقفال حساب ملخص الدخل.

٦٠٠٠٠ الأرباح المحتجزة

٦٠٠٠٠ التوزيعات

إقفال حساب التوزيعات.

تسوية الفروق بين حسابات الأستاذ المقابلة

Reconciliation of Reciprocal Ledger Accounts

قد لا يتطابق رصيد حساب الاستثمار بالفرع كما يظهر في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي في نهاية الفترة المحاسبية، مع رصيد حساب المركز الرئيسي كما يظهر في السجلات المحاسبية للفرع. وقد يرجع الفرق بين كلا الحسابين إلى إثبات عمليات معينة بمعرفة إحداها دون الآخر. وتشبه هذه الحالة الفروق التي تظهر عادةً بين رصيد النقدية كما يظهر في كشف البنك مع رصيد النقدية كما يظهر في دفاتر الشركة. ويمكن القول أن التطابق بين أرصدة الحسابات المقابلة لا يسبب مشاكل خلال الفترة المحاسبية. ولكن يجب عند انتهاء الفترة المحاسبية تسوية الفروق بين أرصدة الحسابات المقابلة قبل إعداد القوائم المالية المجمعة.

وفيما يلي إجراءات تسوية أرصدة الحسابات المقابلة في نهاية الفترة المحاسبية، بافتراض أن السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي لشركة الخليج وفرعها بمدينة بريدة تتضمن البيانات التالية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

الحسابات المقابلة قبل التسوية

حساب الاستثمار في فرع بريدة (في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي)

التاريخ	بيان	الدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١١/٣٠	الرصيد			٦٢٥٠٠ (مدين)
١٢/١٠	النقدية للحصة من الفرع		٣٠٠٠٠	٤٢٥٠٠
١٢/٢٧	الحصل من حسابات عملاء الفرع		١٠٠٠	٤١٥٠٠
١٢/٢٩	بضاعة مرسلة إلى الفرع	٨٠٠٠		٤٩٥٠٠

حساب المركز الرئيسي (في السجلات المحاسبية للفرع)

التاريخ	يسان	الدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			٦٢٥٠٠
١٢/٧	الضريبة المرسلة للمركز الرئيسي	٢٠٠٠٠		٤٢٥٠٠
١٢/٢٨	معدات مشتركة بمعرفة الفرع	٣٠٠٠		٣٩٥٠٠
١٢/٣٠	الحصل من حسابات عملاء المركز الرئيسي		٢٠٠٠	٤١٥٠٠

إن المقارنة بين الحسابين المتقابلين السابقين تفصح عن وجود أربعة عناصر تستلزم تسوية على النحو التالي:

١ - يوجد مبلغ مدين قدره ٨٠٠٠ ريال بحساب الاستثمار في الفرع، ولم يظهر الأثر للدائن لهذا القيد في حساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع.

ففي ١٤٠٥/١٢/٢٩ أرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع بتكلفة قدرها ٨٠٠٠ ريال، سجلها المركز الرئيسي في دفاتره بجعل حساب الفرع مديناً في تاريخ شحن البضاعة. ولكن الفرع لن يسجل هذه العملية في حساباته مع المركز الرئيسي إلا بعد استلامه للبضاعة، وربما يتم ذلك بعد عدة أيام. فإذا انتهت الفترة المحاسبية وما زالت البضاعة بالطريق يتطلب الأمر إجراء قيد في السجلات المحاسبية للفرع على النحو التالي، في ظل نظام المخزون المستمر.

المخزون ٨٠٠٠

المركز الرئيسي. ٨٠٠٠

إثبات البضاعة المرسلة بمعرفة المركز

الرئيسي وما زالت بالطريق.

وعند حصر المخزون الموجود بالفرع آخر الفترة ينبغي أن يضاف إليه مبلغ ٨٠٠٠ ريال قيمة البضاعة التي ما زالت بالطريق. ويترتب على ذلك ظهور هذه البضاعة ضمن مخزون آخر الفترة بالميزانية العمومية للفرع وضمن القوائم المالية المجمعة.

٢ - يوجد مبلغ دائن قدره ١٠٠٠ ريال بحساب الاستثمار في الفرع، ولم يظهر الأثر المدين لهذا القيد في حساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع.

قام المركز الرئيسي في ١٤٠٥/١٢/٢٧ هـ بتحصيل مبلغ ١٠٠٠ ريال من حساب أحد عملاء الفرع. وقد سجل المبلغ في دفاتر الفرع، ولم يظهر الأثر الدائن لهذا القيد في حساب الاستثمار في الفرع بدفاتر المركز الرئيسي.

قام الفرع بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٢٨ بشراء معدات بمبلغ ٤٠٠٠ ريال. ولأن الأثاث والمعدات الرأسمالية التي يستخدمها الفرع تظهر فقط في السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي، فقد سجل الفرع هذه العملية بجعل حساب المركز الرئيسي مديناً وحساب التقديرة دائناً. ولأن هذه العملية لم تظهر في دفاتر المركز الرئيسي، لذلك يتم إجراء القيد التالي في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي بتاريخ ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥.

٣٠٠٠	الأثاث والمعدات - لفرع بريدة
٣٠٠٠	الاستثمار في فرع بريدة

إثبات المعدات المشتراة بمعرفة الفرع.

٤ - يوجد مبلغ دائن قدره ٢٠٠٠ ريال بحساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع، ولم يظهر الأثر المدين لهذا القيد في حساب الاستثمار بالفرع بدفاتر المركز الرئيسي.

قام الفرع بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٣٠ بتحصيل مبلغ ٢٠٠٠ ريال من حساب عملاء المركز الرئيسي، سجلها الفرع في دفاتره بجعل حساب التقديرة مديناً وحساب المركز الرئيسي دائناً. ولأن العملية لم تسجل في دفاتر المركز الرئيسي، لذلك يجب إجراء القيد التالي في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي بتاريخ ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥.

٢٠٠٠	الاستثمار في فرع بريدة
٢٠٠٠	حساب المدينين (العملاء).

إثبات المبلغ المحصل بمعرفة الفرع من عملاء المركز الرئيسي.

يترتب على إجراء قيود اليومية السابقة في نهاية الفترة المحاسبية تعديل أرصدة الحسابات المقابلة ويتضح ذلك من مذكرة التسوية التالية :

شركة الخليج - المركز الرئيسي وفرع بريدة
مذكرة تسوية الحسابات المقابلة
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

حساب الاستثمار	حساب المركز الرئيسي
بفرع بريدة	(في السجلات
(في السجلات	المحاسبية للفرع)
المحلية	
للمركز الرئيسي	
٤٩٥٠٠ ريال (مدين)	٤١٥٠٠ ريال (دائن)
٢٠٠٠	٨٠٠٠
(٣٠٠٠)	(١٠٠٠)
٤٨٥٠٠	٤٨٥٠٠

الأرصدة قبل التعديل

بإضافة: (١) البضاعة المرسلة للفرع بمعرفة المركز الرئيسي

(٤) المحصل من عملاء المركز الرئيسي بمعرفة الفرع

يطرح: (٢) المحصل من عملاء الفرع بمعرفة المركز الرئيسي

(٣) للمعدات المشتراة بمعرفة الفرع

الأرصدة بعد التعديل

العمليات التي تحدث بين الفروع Transactions between Branches

قد يستلزم الأمر أحياناً تحويل بعض الأصول من فرع إلى آخر بما يحقق كفاءة العمليات للشركة ككل. ومن الطبيعي عدم وجود حسابات مقابلة بين الفروع وبعضها البعض، ولكن يسجل التحويل في حسابات المركز الرئيسي التي تحتفظ بها الفروع، فعلي سبيل المثال، إذا أرسل الفرع (أ) بضاعة إلى الفرع (ب)، فيقوم الفرع (أ) بتسجيل هذه العملية بجعل حساب المركز الرئيسي الموجود لدى الفرع مدنياً وحساب المخزون دائناً (يفرض استخدام نظام المخزون المستمر). وعندما يستلم فرع (ب) البضاعة يسجل هذه العملية بجعل حساب المخزون مدنياً وحساب المركز الرئيسي الموجود لدى فرع (ب) دائناً. ويقوم المركز الرئيسي أيضاً بتسجيل عملية التحويل بين الفرعين بجعل حساب الاستثمار في فرع (ب) مدنياً، وحساب الاستثمار في فرع (أ) دائناً.

ولا يسرر تحويل البضاعة من فرع إلى آخر تحميل قيمة المخزون بتكاليف شحن هذه البضاعة لأنها حدثت بطريقة غير مباشر. ويعني ذلك أن تكاليف الشحن الواجب تحميلها لمخزون الفرع تكون مقصورة على تكاليف شحن البضاعة من المركز الرئيسي مباشرة إلى مكانها الحالي. وأي تكاليف نقل إضافية ينبغي أن تسجل كمصروفات على المركز الرئيسي.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن تكاليف الشحن الإضافية الناتجة عن تحويل البضاعة بين الفروع، نفترض أن المركز الرئيسي أرسل بضاعة إلى الفرع (أ) تكلفتها ٦٠٠٠ ريال، وبلغت تكاليف شحنها إلى هذا الفرع مبلغ ٤٠٠ ريال. وبعد ذلك أصدر المركز الرئيسي تعليمات إلى الفرع (أ) بإعادة شحن هذه البضاعة إلى الفرع (ب). وقد بلغت تكاليف الشحن التي دفعها الفرع (أ) مبلغ ٣٠٠ ريال. وإذا كانت هذه البضاعة شحنت مباشرة من المركز الرئيسي إلى الفرع (ب) لكانت تكاليف شحنها ٥٠٠ ريال. ونعرض فيما يلي القيود المحاسبية في دفاتر المركز الرئيسي وكل من الفرعين (أ) و (ب) بافتراض استخدام نظام المخزون المستمر.

السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي

الاستثمار في فرع (أ)	٦ ٤٠٠
المخزون	٦ ٠٠٠
التقديرة	٤٠٠

إثبات البضاعة المرسلة إلى الفرع (أ) ودفع تكاليف الشحن

الاستثمار في فرع (ب)	٦ ٥٠٠
مصروفات الشحن الإضافية - نتيجة التحويل بين الفروع	٢٠٠
الاستثمار في فرع (أ)	٦ ٧٠٠

إثبات تحويل البضاعة من فرع (أ) إلى فرع (ب)
وقد أدت مصاريف الشحن بين الفرعين وقدرها

٣٠٠ ريال إلى زيادة تكاليف الشحن المباشرة على
هذه البضاعة بمبلغ ٢٠٠ ريال
(٤٠٠ + ٣٠٠ - ٥٠٠ = ٢٠٠ ريال)

السجلات المحاسبية بالفرع (أ)

المخزون	٦٠٠٠
تكاليف الشحن للداخل	٤٠٠
المركز الرئيسي	٦٤٠٠
إثبات استلام البضاعة الواردة من المركز الرئيسي مع تكاليف الشحن المدفوعة بمعرفة المركز الرئيسي .	

المركز الرئيسي	٦٧٠٠
المخزون	٦٠٠٠
تكاليف الشحن للداخل	٤٠٠
النقدية	٣٠٠
إثبات تحويل البضاعة إلى الفرع (ب) بناءً على تعليمات المركز الرئيسي ودفع تكاليف شحن قدرها ٣٠٠ ريال .	

السجلات المحاسبية بالفرع (ب)

المخزون	٦٠٠٠
تكاليف الشحن للداخل	٥٠٠
المركز الرئيسي	٦٥٠٠

إثبات استلام البضاعة الواردة من الفرع (أ) بناءً على تعليمات المركز الرئيسي، وتم تسجيل تكاليف الشحن العادية لحساب المركز الرئيسي.

إن تسجيل تكاليف الشحن الإضافية، الناتجة عن تحويل البضاعة من فرع إلى آخر كمصروف يعد تطبيقاً لأحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو أن «الخسائر» ينبغي الاعتراف بها في الحال. فالتكاليف الإضافية للشحن نتجت عن التخليط غير الكفء لعمليات شحن البضاعة إلى الفروع، ولذلك لا ينبغي تضمينها في قيمة المخزون. ويمكن القول، أن معالجة تكاليف الشحن الإضافية كمصروفات تحمل على المركز الرئيسي تعتمد على افتراض مؤداه أن المركز الرئيسي هو الذي يتخذ قرارات توجيه كل عمليات شحن البضاعة. أما إذا كان مديرو الفروع مفوضين بإصدار التعليمات لتحويل البضاعة بين الفروع وبعضها البعض، فعندئذٍ ينبغي أن تحمل هذه الفروع بتكاليف الشحن الإضافية كمصروفات عليها.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة

- (١) إشرح الفروق العادية بين وكالة بيع وفرع.
- (٢) «تمتلك» شركة الروضة» وكالات بيع متعددة وترغب في تحديد ربحية كل منها. إشرح الإجراءات المحاسبية الأساسية التي توصي بأن يقوم بها المركز الرئيسي للشركة، وكل وكالة من وكالات البيع لتحقيق هذا الهدف.
- (٣) «تمسك بعض الفروع سجلات محاسبية متكاملة، وتعد القوائم المالية الخاصة بها بأسلوب يشبه تقريباً ما تتبعه منشأة تجارية مستقلة، بينما لا تؤدي فروعاً أخرى سوى وظائف محاسبية محدودة نتيجة تركيز معظم النشاط المحاسبي في المركز الرئيسي». بافتراض أن فرعاً ما يمسك مجموعة كاملة ومناسبة من السجلات المحاسبية، فما المعيار أو المبدأ الذي تقترح استخدامه لتقرير أنواع مصروفات الفرع المختلفة التي يجب أن تسجل بواسطة المركز الرئيسي أو بواسطة الفرع؟
- (٤) إشرح الهدف من استخدام الحسابات المقابلة في النظم المحاسبية لمركز رئيسي وفرع، في ظل نظام المخزون الدوري.
- (٥) اختلفت أرصدة الحسابات المقابلة لكل من المركز الرئيسي وفرع «شركة الدهيمان» في نهاية السنة المالية اختلافاً جوهرياً. ما العوامل التي أدت إلى حدوث مثل هذا الاختلاف؟
- (٦) تدبر «شركة الواشمي» عدداً من الفروع، وتمسك السجلات المحاسبية لهذه الفروع في المركز الرئيسي للشركة. وتمارس الشركة إجراءات رقابية صارمة على عمليات الفروع. وقد اكتشف المركز الرئيسي أن الفرع «د» لديه وفرأ كبيراً في مخزون بعض أصناف البضاعة، ونفاد مخزون هذه الأصناف من الفرع «هـ»، ولذلك أصدر المركز الرئيسي تعليماته إلى الفرع «د» لشحن بضاعة بتكلفة قدرها ٥٠٠٠ ريال إلى الفرع «هـ». ما قيد اليومية الذي يجب إثباته في السجلات المحاسبية للفرع «د»، وما المبدأ الذي يجب أن يسترشد به

لمعالجة تكاليف الشحن؟ بافتراض أن الفرع «د» يستخدم نظام المخزون المستمر.

(٧) أخبرك رئيس مجلس إدارة «شركة الوادي» أنه تم افتتاح فرعاً جديداً للشركة، وقد قال لك الآتي سائلك النصيحة «لقد علمت بأنه يجب علينا تسعير البضاعة المرسلة إلى الفرع بالتكلفة أو بسعر البيع أو بأي قيمة بينهما، فهل المحاسبين القانونيين يملكون حقاً الحرية في توسيع نطاق استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؟».

(٨) تقضي سياسة «شركة النهر الخالد» بأن تتم المحاسبة عن الآلات والمعدات المستخدمة في فروعها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، وسيتم شراء المعدات والآلات الجديدة إما بواسطة المركز الرئيسي أو بواسطة الفرع بعد التصريح له بذلك من المركز الرئيسي. وقد قام «فرع عنيزة»، بعد الحصول على التصريح اللازم، بشراء آلة جديدة بتكلفة قدرها ٨٠٠٠ ريال. فالمطلوب إثبات قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية شراء هذه الآلة في دفاتر كل من فرع عنيزة والمركز الرئيسي للشركة.

(٩) تدير «شركة الخبيب» عشرة أفرع بالإضافة إلى المتجر الرئيسي، وتسعر البضاعة المرسلة إلى الفروع بقيمة تزيد عن التكلفة بنسبة ١٠٪. ويتم المحاسبة عن كافة الأصول طويلة الأجل في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، كما يقوم المركز الرئيسي بعمل برنامج إعلاني دوري يخدم جميع الفروع. ويمسك كل فرع السجلات المحاسبية الخاصة به، ويقوم بإعداد قوائم مائة مستقلة عن نشاطه. وتقوم إدارة المحاسبة بالمركز الرئيسي بإعداد:

(أ) القوائم المالية الخاصة بالمتجر الرئيسي.

(ب) القوائم المالية المعدلة لكل فرع.

(ج) القوائم المالية المجمعة للشركة ككل.

إشرح الهدف من القوائم المالية التي تعدها الفروع، والقوائم المالية للمركز الرئيسي، والقوائم المالية المعدلة الخاصة بالفروع والقوائم المالية المجمعة.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - بافتراض أن المركز الرئيسي «لشركة الجبري» يمسك السجلات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة «لفرع الدمام»، وقد قام الفرع بشراء آلة بمبلغ ٥٠٠٠ ريال نقداً، فعندئذ يكون قيد اليومية المناسب في سجلات الفرع :

أ - جعل حساب المركز الرئيسي مدينياً وحساب الأصول الثابتة دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

ب - جعل حساب المركز الرئيسي مدينياً وحساب النقدية دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

ج - جعل حساب الأصول الثابتة مدينياً وحساب المركز الرئيسي دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

د - جعل حساب النقدية مدينياً وحساب المركز الرئيسي دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

٢ - يقوم المركز الرئيسي «لشركة الكعبي»، بتسعير البضاعة المرسلة إلى فرع الرس بقيمة تزيد عن التكلفة، وطبقاً لذلك أجرى المركز الرئيسي قيد اليومية التالي في نهاية السنة المالية :

٨٢٠٠٠ ح/الدخل - فرع الرس.

٨٢٠٠٠ ح/الاستثمار في فرع الرس.

ما التفسير الأكثر احتمالاً لهذا القيد؟

أ - تسجيل صافي الدخل كما جاء في تقارير الفرع.

ب - إقفال صافي خسارة الفرع (كسوية).

ج - تسجيل صافي الخسارة كما جاءت في تقارير الفرع.

د - إقفال صافي دخل الفرع (كسوية).

٣ - يتمثل وجه القصور المحتمل في طريقة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع بالتكلفة في أن :

- أ - تنسب كافة الأرباح الإجمالية المحققة عن البضاعة المباعة إلى المركز الرئيسي.
- ب - يواجه الفرع صعوبة في تطبيق طريقة سعر التجزئة للمخزون.
- ج - تخفي المعلومات الخاصة بإجمالي الربح عن إدارة الفرع.
- د - يكون إجمالي ربح المركز الرئيسي أقل من المقرر.
- هـ - لا شيء مما سبق.

٤ - تنتهي السنة المالية «لشركة الزهور» في ٣٠ من ذي الحجة من كل سنة، وقد أرسل المركز الرئيسي للشركة بضاعة إلى «فرع الدانوب الأزرق» في ٣٠ من ذي الحجة من السنة الأولى لبدء نشاط الشركة بتكلفة قدرها ١٨ ٠٠٠ ريال، وتم تسعير البضاعة المرسله بمبلغ ٢٤ ٠٠٠ ريال، كما تم إعداد قيد اليومية المناسب عن هذه العملية في دفاتر المركز الرئيسي. ولم يتسلم الفرع هذه البضاعة في ٣٠ من ذي الحجة، ويستخدم كل من الفرع والمركز الرئيسي نظام المخزون المستمر. فعندئذ يجب أن تشمل تسويات نهاية السنة المالية لشركة الزهور في ٣٠ من ذي الحجة للسنة الأولى من نشاطها على:

- أ - جعل حساب المخزون مدينياً وحساب المركز الرئيسي دائناً في السجلات المحاسبية للفرع.
- ب - جعل حساب الاستثمار في الفرع مدينياً وحساب المخزون دائناً في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.
- ج - جعل حساب المركز الرئيسي مدينياً وحساب المخزون دائناً في السجلات المحاسبية للفرع.
- د - قيد يومية آخر هو

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بين المركز الرئيسي والفرع «ب»، والمطلوب إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات تلك العمليات في السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي والفرع (مع إغفال الشرح):

- ١ - حول المركز الرئيسي نقدية قدرها ٥٠٠٠ ريال، كما أرسل بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال (بالتكلفة) إلى الفرع «ب». ويستخدم كل من المركز

الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر.

ب - بلغت حصة الفرع (ب) من المصروفات المخصصة بمعرفة المركز الرئيسي ١٥٠٠ ريال.

ج - أخبر الفرع المركز الرئيسي بأنه سدد مبلغ ٤١٦ ريال قيمة ورقة دفع مستحقة على المركز الرئيسي. وقد كان المبلغ الأصلي لورقة الدفع ٤٠٠ ريال.

د - بلغت مبيعات الفرع ١٢٥٠٠ ريال بشروط ائتمان ١٠/٢ صافي/٣٠ يوم، كما بلغت مصروفات العمليات ٢٥٠٠ ريال ودفعها الفرع نقداً. وكانت تكلفة البضاعة المباعة ٨٠٠٠ ريال.

هـ - بلغ صافي الدخل كما ظهر في قائمة دخل الفرع مبلغ ٥٠٠ ريال. (إجعل حساب ملخص الدخل مدينياً في السجلات المحاسبية للفرع).

التمرين الثالث:

تمتلك «شركة الجرمي» فرعاً واحداً في مدينة الرياض، وتشتمل السجلات المحاسبية للشركة في غرة ربيع الأول من العام الأول لبدء نشاطها على حساب مخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة، وكان رصيد هذا الحساب في ذلك التنا رصيد هذا الحساب في ذلك التاريخ ٣٢٠٠٠ ريال. وقد تم إرسال بضاعة إلى الفرع خلال شهر ربيع الأول تكلفتها ٣٦٠٠٠ ريال، ويتم تسير البضاعة المرسلة إلى الفرع بالتكلفة معللة بنسبة ٤٠٪ من التكلفة المعللة. وقد ظهر من قائمة الدخل التي أعدها الفرع في ٣٠ من ربيع الأول أن هناك صافي خسارة قدرها ١١٥٠٠ ريال عن شهر ربيع الأول، وكان مخزون آخر الشهر بالتكلفة المعللة ٢٥٠٠٠ ريال.

المطلوب:

- أ - تحديد تكلفة مخزون البضاعة لدى الفرع في غرة ربيع الأول، بافتراض نسبة الإضافة إلى التكلفة ثابتة عن كافة البضاعة المرسلة إلى الفرع.
- ب - إجراء قيد اليومية اللازم لتسوية حساب مخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي في ٣٠ من ربيع الأول.
- ج - تحديد صافي الدخل الصحيح أو صافي الخسارة الصحيحة للفرع عن

شهر ربيع الأول كما يتضح من المعلومات السابقة.
التمرين الرابع :

يسعر المركز الرئيسي كافة البضاعة المرسلة إلى فرعها الوحيد بقيمة تزيد بنسبة ٢٥٪ من التكلفة، ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري، وقد تم إرسال بضاعة إلى الفرع خلال العام الخامس من بدء النشاط بتكلفة معللة قدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال. وفيما يلي بيانان مخزون البضاعة لدى الفرع عن السنة الخامسة:

غرة المحرم		٣٠ من ذي الحجة	
بضاعة واردة من المركز الرئيسي			
بالتكلفة المعللة		١٥ ٠٠٠ ريال	١٩ ٥٠٠ ريال
مشتريات من موردين خارجيين		٦ ٨٠٠	٨ ٦٧٠

المطلوب:

أ - إعداد قيود اليومية (مشتعلة على قيود التسوية) التي يجب أن تظهر في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عن العام الخامس لتعكس المعلومات السابقة.
ب - بافتراض أن تكلفة البضاعة الموجودة في حيازة المركز الرئيسي في نهاية السنة، تبلغ ٢٩ ٥٠٠ ريال، تشتمل على بضاعة أمانة للغير قيمتها ٢٥٠٠ ريال، وضع كيفية ظهور المخزون السلعي في الميزانية العمومية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع في نهاية العام الخامس.

التمرين الخامس:

تعمل «شركة الزهور» فرعها الوحيد في جدة بالبضاعة المرسلة إليه على أساس تكلفة معللة بنسبة ٣٠٪ من التكلفة، ويبيع الفرع البضاعة بسعر أعلى من التكلفة المعللة بنسبة ١٠٪. وقد دمر حريق شب بالفرع بعض البضاعة به وذلك عقب إقفال الدفاتر (في ٣٠ من ذي الحجة) بفترة قصيرة، وذلك في ٢٨ من المحرم. وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية المتاحة:

المخزون السلعي في غرة المحرم (بالسعر المحمل من المركز الرئيسي) ١٥ ٦٠٠ ريال
المخزون السلعي من البضاعة التي لم يتلفها الحريق في ٢٨ من المحرم (يسعر) (البيع). ٧ ١٥٠

البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع خلال الفترة	
٧١ ٥٠٠	من ١ إلى ٢٨ من المحرم (بالسعر المحمل)
٥١ ٨٤٠	المبيعات من غرة المحرم إلى ٢٨ من المحرم
	مردودات المبيعات من ١ إلى ٢٨ من المحرم (بضاعة
٣ ٢٢٠	ردت فعلاً إلى الفرع).
	مسموحات المبيعات من غرة المحرم إلى ٢٨ من المحرم (تخفيضات في
٣٠٠	سعر البيع)
المطلوب:	

أ - تحديد التكلفة المقدرة (للمركز الرئيسي) عن البضاعة التي دمرها الحريق .

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية للفرع للاعتراف بخسائر الحريق غير المؤمن عليها . علماً بأن كل من المركز الرئيسي والفرع يستخدمان نظام المخزون المستمر .

التمرين السادس :

فيما يلي حسابات الأستاذ التي ظهرت في السجلات المحاسبية لفرع الدمام في ٣٠ من ذي الحجة . ويقوم الفرع بتحصيل أوراق القبض غير الحاملة للفوائد كخدمة للمركز الرئيسي ، ثم يودع هذه المتحصلات في حساب المركز الرئيسي بالبنك .

ح/المركز الرئيسي

التاريخ	بيان	مدين	دائن	الرصيد
١ المحرم رصيد				٢٢ ١٨٠ دائن
	البضاعة الواردة من المركز الرئيسي	١٨ ٣٠٠		٤٠ ٤٨٠ دائن
	مستلزمات ومهيات واردة من المركز الرئيسي	٦١٠		٤١ ٠٩٠ دائن
	التقديرة المرسلة إلى المركز الرئيسي	٨ ١٠٠		٣٢ ٩٩٠ دائن
	البضاعة المردودة إلى المركز الرئيسي	٦٣٠		٣٢ ٣٦٠ دائن
	شراء أثاث	٣ ٠٠٠		٢٩ ٣٦٠ دائن

ح/ أوراق القبض المحصلة للمركز الرئيسي

التاريخ	بيان	مدين	دائن	الرصيد
١ المحرم	رصيد			١ ٣٥٠ دائن
	أوراق قبض محصلة		٨٠٠	٢ ١٥٠ دائن
	التقديرة المودعة في حساب المركز الرئيسي بالبنك	١ ٥٥٠		٦٠٠ دائن

ح/ ملخص الدخل

التاريخ	بيان	مدين	دائن	الرصيد
	إيرادات		٢١ ٩٠٠	٢١ ٩٠٠ دائن
	مصروفات	١٩ ٠٤٠	.	٢ ٨٦٠ دائن

المطلوب:

أ - إعداد حساب الاستثمار في فرع الدمام في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، بافتراض أن كافة العمليات التي تحدث من خلال الشركة تسجل في حساب مقابل واحد بواسطة المركز الرئيسي.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لكي تعكس السجلات المحاسبية للفرع كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية، بافتراض أنه يجب على الفرع استخدام حساب مقابل واحد لتسجيل كافة العمليات التي تتم عن طريق الشركة.

ثالثاً - الحالات :

الحالة الأولى:

عهد إليك بمراجعة القوائم المالية «لشركة الكواكبي» التي افتتحت أول فرع لها في العام العاشر من بدء نشاطها، وأثناء عملية المراجعة أثار رئيس مجلس إدارة الشركة استفساراً حول المعالجة المحاسبية لخسائر عمليات الفرع في سته الأولى والتي تمثل مبلغاً جوهرياً، حيث تنوي الشركة رسملة هذه الخسائر واعتبارها مثل

تكاليف إعداد وتجهيز الفرع المبدئية لاستفادها على خمس سنوات. وقد كان تبرير رئيس مجلس الإدارة لما تنوي الشركة عملة تجاه هذه الخسائر بأن معظم فروع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال تعاني بصفة عامة من خسائر العمليات خلال السنة الأولى من بدء نشاطها، ولذلك يجب رسملة هذه الخسائر بشكل ثابت واعتباره عرفاً صناعياً يجب تطبيقه. ولذلك وطبقاً لرؤية رئيس مجلس الإدارة، يجب رسملة الخسائر حتى يكون الحذر والاتساق المحاسبي متمشياً مع العرف الصناعي القائم.

المطلوب:

أ - ناقش استخدام رئيس مجلس الإدارة لاصطلاح الحذر، والاتساق في ضوء المصطلحات المحاسبية. ثم اذكر المعالجة المحاسبية التي توصي بها في هذه الحالة.

ب - ما الإفصاح، إذا وجد، المطلوب في القوائم المالية لشركة الكواكي؟

الحالة الثانية:

تدير «شركة الكرنك» عدداً من الفروع بالإضافة إلى المتجر الرئيسي، ويحتفظ كل فرع بمخزون من المنتجات المختلفة التي يحصل على معظمها من المركز الرئيسي. وتتولى الفروع كذلك إعداد كافة الترتيبات والإجراءات الخاصة بها، والتصديق على منح الائتمان إلى العملاء، وتحصيل النقدية، كما أن لكل فرع حساباً خاصاً به في البنك، ويمسك مجموعة كاملة من السجلات المحاسبية. وتتم المحاسبة عن كافة الأصول طويلة الأجل المستخدمة في الفروع والتي تتكون أساساً من الأثاث والمعدات المكتبية في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ويتم استهلاكها طبقاً لطريقة القسط الثابت بمعدل ١٠٪ في السنة. وقد اشترى «فرع الخبز» معدات مكتبية في غرة رجب من العام الأول من بدء نشاطه بناءً على أوامر مدير الفرع المعين حديثاً، وبلغ سعر الشراء النقدي لهذه المعدات ٢٤٠٠ ريال، إلا أنه تم شراؤها بالتقسيط على أن تسدد قيمتها على ٢٤ قسطاً شهرياً متساوياً قيمة كل منها ١١٠ ريال، ويسدد القسط الأول منها في أول شعبان من السنة الأولى. ولم يتم الفرع بإجراء قيد يومية عن هذه العملية حتى أول شعبان، حيث تم سداد أول

قسط وتم تسجيله بجعل حساب المصروفات المتنوعة مدينياً. وقد تم إجراء نفس قيد اليومية عن الأقساط الأربعة التالية والمسددة خلال العام الأول. وقد علم مدير الفرع خلال لقاء تم في المركز الرئيسي في ٢ من ذي الحجة بأنه لا يمكن للفروع شراء معدات إلا بعد الحصول على موافقة مسبقة من المركز الرئيسي، وأن كافة الأصول الثابتة التي تشتري بواسطة المركز الرئيسي، أو الفروع سيتم المحاسبة عنها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي. وعليه قام مدير فرع الخبر على الفور، لتجنب حرج موقفه أمام المركز الرئيسي، ببيع المعدات التي سبق أن أمر بشرائها في غرة رجب بمبلغ ١٥٠٠ ريال نقداً إلى إحدى المنشآت. ثم قام مدير الفرع بعد ذلك بسداد الرصيد المستحق عن الأقساط باستخدام المبلغ المحصل من بيع المعدات بالإضافة إلى شيك من حسابه الشخصي، وقد وافق مورد المعدات على تخفيض مبلغ ١٠٠ ريال من الرصيد المستحق نتيجة السداد المقدم للأقساط في ٣ من ذي الحجة، ولم يتم إجراء قيد يومية لإثبات التخلص من هذه المعدات أو لتسوية الالتزام الخاص بها.

بافتراض أنك محاسباً قانونياً، وقد عهد إليك بمراجعة القوائم المالية لشركة الكرنك، وخلال زيارتك لفرع الخبر قمت بتحليل حساب المصروفات المتنوعة وتقضي أسباب وجود مبلغ ١١٠ ريال في الجانب المدين من هذا الحساب عن خمسة أشهر متتالية. وقد كشف لك هذا الفحص والتقصي عن عملية شراء المعدات المكتبية ثم التخلص منها، وقد أخبرك مدير الفرع بعد شيء من التردد بكافة الحقائق المتعلقة بهذه العملية.

المطلوب:

أ - ما الذي يجب عليك، بوصفك مراجعاً مستقلاً، عمله تجاه هذه الحالة؟ مع توضيح ما تتضمنه هذه الحالة من تناقضات جوهرية بخلاف التفاصيل المحاسبية، مؤيداً إجابتك بما تراه مناسباً من أسباب.

ب - إجراء قيود اليومية التي يجب إثباتها في السجلات المحاسبية لفرع الخبر عن السلسلة الكاملة للأحداث السابق ذكرها، بافتراض أن الشركة تقرر مسؤوليتها عن أعمال مدير الفرع.

جـ - إجراء قيود اليومية التي يجب إثباتها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عن السلسلة الكاملة للأحداث، بافتراض أن المركز الرئيسي قد علم بكل الأحداث التي تمت، وأنه يقبل المسؤولية عن كافة الأعمال التي قام بها مدير الفرع.

د - إعداد قيود اليومية، كحالة مستقلة تماماً عن المطلوب في البند (ب) والبند (جـ)، لتصحيح السجلات المحاسبية بأقل جهد ممكن، باقتراح قيد يومية مركب واحد لكل مجموعة من السجلات المحاسبية، مع افتراض أن الشركة ترغب كذلك في أن تظهر التزاماً في السجلات المحاسبية للفرع لمدير الفرع عن قرضه الشخصي، إذا وجد، مع الأخذ في الاعتبار أي إجراء تنظيمي يجب عمله.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

تشتمل السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي وفرع بريدة «لشركة هابو» على الحسابين التاليين عن شهر المحرم:

حـ/الاستثمار في فرع بريدة (في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	الرصيد
١ المحرم	الرصيد			٢٠٠ ٣٩ دائن
٩	البضاعة المرسلة إلى الفرع	٤ ٠٠٠		٢٠٠ ٤٣ مدين
٢١	نقدية متسلمة من الفرع		١ ٦٠٠	١٦٠٠ ٤١ مدين
٢٧	متحصلات من مديني الفرع		٨٠٠	٨٠٠ ٤٠ مدين
٣٠	بضاعة مرسلة إلى الفرع	٣ ٢٠٠		٤٤ ٠٠٠ مدين

حـ/ المركز الرئيسي (في السجلات المحاسبية للفرع)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	الرصيد
١ المحرم	رصيد			٢٠٠ ٣٩ دائن
١٠	بضاعة متسلمة من المركز		٤ ٠٠٠	٢٠٠ ٤٣ دائن
١٩	نقدية محولة إلى المركز	١ ٦٠٠		١٦٠٠ ٤١ دائن
٢٨	شراء أثاث	١ ٢٠٠		٤٠٠ ٤٠ دائن
٣٠	رد بضاعة زائدة	١ ٥٠٠		٩٠٠ ٣٨ دائن
٣٠	نقدية محولة إلى المركز	٥٠٠		٤٠٠ ٣٨ دائن

المطلوب:

أ - إعداد ورقة عمل لتسوية الحسابات المقابلة لتصحيح الأرصدة في ٣٠ من المحرم.

ب - إعداد قيود اليومية اللازمة في ٣٠ من المحرم في دفاتر كل من المركز الرئيسي، وفرع بريدة لشركة هابو لكي تعكس السجلات المحاسبية كافة العمليات حتى آخر يوم في الفترة الحالية. يستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر.

المشكلة الثانية:

أنشأت «مجلات الفهيد» فرعاً لها في البدائع في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ، وقد أرسلت بضاعة إلى الفرع تكلفتها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال خلال العام الأول من تشغيله وتم تحميل الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٠٪ منها، كما دفع المركز الرئيسي تكاليف شحن البضاعة وقدرها ١٠ ٠٠٠ ريال. وبلغت مبيعات الفرع عن سنة ١٤٠٣ هـ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال، كما بلغت مصروفات العمليات ٦٤ ٠٠٠ ريال، وقد تمت المبيعات والمصروفات كلها نقداً. وقام الفرع بعمل جرد فعلي للبضاعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، فتيين منه أن البضاعة الموجودة بالمخازن تبلغ ٤٨ ٠٠٠ ريال بالسعر المحمل على الفرع. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة، ومخزون آخر الفترة، والتسويات الأخرى المرتبطة بها، وإجراء قيود الإقفال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع. (يجب تخصيص جزء من تكاليف الشحن لمخزون آخر الفترة بالفرع).

المشكلة الثالثة:

تقوم «شركة الوادي» بتسعير البضاعة المرسلة إلى فرعها بالزلفى بنسبة ١٤٠٪ من التكلفة، وقد تمت العمليات التالية بين المركز الرئيسي وفرع الزلفى خلال العام الأول من تأسيسه:

- ١ - أرسل المركز الرئيسي بضاعة تكلفتها ١٠٠ ٠٠٠ ريال إلى فرع الزلفى.
- ٢ - باع الفرع بضاعة بمبلغ ٨٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كان المركز الرئيسي قد حملها عليه بمبلغ ٧٠ ٠٠٠ ريال، كما حدثت مصروفات عمليات قدرها ٢٠ ٠٠٠ ريال دفعت كلها نقداً.
- ٣ - تبين من الجرد الفعلي الذي قام به الفرع أن البضاعة الموجودة بالمخازن في نهاية العام الأول من نشاطه تبلغ ٦٨ ٦٠٠ ريال بالأسعار المحملة.

المطلوب:

أ - إجراء الآتي عن العام الأول، بافتراض أن كل من المركز الرئيسي والفرع يستخدمان نظام المخزون المستمر:

- ١ - كافة قيود اليومية متضمنة قيود الإقفال في السجلات المحاسبية لفرع الزلفى.
- ٢ - كافة قيود اليومية متضمنة تسوية حساب تقويم المخزون بالزيادة في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

ب - إجراء الآتي عن العام الأول، بافتراض أن كل من المركز الرئيسي والفرع يستخدمان نظام المخزون الدوري:

- ١ - كافة قيود اليومية متضمنة قيود الإقفال في السجلات المحاسبية لفرع الزلفى.

٢ - كافة قيود اليومية متضمنة تسوية حساب تقويم المخزون بالزيادة في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

المشكلة الرابعة:

تدير «شركة القصيم» فرعاً لها في مدينة المذنب، والتي تسعر البضاعة المرسلة إليه بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٣٠٪ منها. ويحصل الفرع على البضاعة من المركز الرئيسي فقط، ويبيعها بمتوسط أسعار يزيد عن الأسعار المحملة من المركز الرئيسي بنسبة ١٥٪. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر، ويقوم كلاهما بإقفال السجلات المحاسبية له في ٣٠ من ذي الحجة. وقد شب حريق في العاشر من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ أدى إلى تلف جزء من المخزون، وتم عمل جرد فعلي للمخزون عقب الحريق مباشرة، فتبين أن البضاعة السليمة والموجودة بالمخازن يبلغ سعر بيعها ١١٩٦٠ ريال. وكان السعر المحمل لمخزون البضاعة في غرة المحرم ١٤٠٦ هـ بالفرع ١٥٦٠٠ ريال، كما بلغت القيمة المحملة للفرع عن البضاعة المرسلة إليه من المركز الرئيسي خلال الفترة من أول المحرم حتى العاشر من ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ ٥٧٢٠٠ ريال، كما تبين من السجلات المحاسبية للفرع أن المبيعات خلال نفس الفترة كانت ٤١٤٧٢ ريالاً قبل مردودات المبيعات وقيمتها ٨٠٨ ريالاً.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الخسائر غير المؤمن عليها الناتجة عن الحريق في السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي والفرع، مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لجميع القيم. بافتراض أن الفرع قام بإعداد تقرير عن هذه الخسائر وأرسله إلى المركز الرئيسي وأنه تم إثبات هذه الخسائر في الحسابات المقابلة داخل الشركة.

المشكلة الخامسة:

أظهر حساب الاستثمار في فرع أبيها الموجود في دفتر الأستاذ العام للمركز الرئيسي «لشركة الرياض» رصيداً مدينياً قدره ٤٠٠٠٠ ريال وذلك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. وقد تبينت لك الحقائق التالية عند تحليل هذا الحساب:

١ - كانت هناك بضاعة بالطريق في ٣٠ من ذي الحجة مرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع بقيمة محملة قدرها ٥٨٠٠ ريال. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

٢ - حصل الفرع مبلغ ٢٧٥ ريالاً من حسابات مديني المركز الرئيسي، ولم يخطر بها المركز الرئيسي.

٣ - أرسل المركز الرئيسي شيكاً بمبلغ ٢٠٠٠ ريال بالبريد إلى الفرع في ٢٩ من ذي الحجة، وقد سجل محاسب المركز الرئيسي الشيك في حساب المساهمات الخيرية، كما أن الفرع لم يتسلم الشيك حتى يوم ٣٠ من ذي الحجة.

٤ - سجل المركز الرئيسي بالخطأ صافي دخل الفرع عن شهر ذي الحجة بمبلغ قدره ٨٤٠ ريالاً بدلاً من ٤٨٠ ريالاً، وقد تم التسجيل بجعل حساب دخل فرع أبها دائماً.

٥ - رد الفرع مستلزمات ومهمات تكلفتها ٢٢٠ ريالاً إلى المركز الرئيسي الذي أغفل تسجيلها عند استلامه لها، مع العلم بأن المركز الرئيسي يسجل مشترياته من المستلزمات والمهمات في حساب مخزون المستلزمات والمهمات.

المطلوب:

أ - إعداد مذكرة تسوية لتحديد الرصيد غير المعدل لحساب المركز الرئيسي في دفتر الأستاذ العام للفرع في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ، بافتراض أنه تم إثبات جميع العمليات الأخرى بصورة صحيحة.

ب - إجراء قيود اليومية الخاصة بالمركز الرئيسي لكي تعكس السجلات المحاسبية له كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية. (غير مطلوب إجراء قيود الإقفال).

ج - إجراء قيود اليومية الخاصة بالفرع لكي تعكس السجلات المحاسبية له كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية.

د - إعداد التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ لحساب الاستثمار في فرع أبها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ولحساب المركز الرئيسي في

السجلات المحاسبية لفرع أيها. استخدم عموداً واحداً لكل حساب وأبدأ بالأرصدة غير المعدلة.

المشكلة السادسة:

افتتحت «شركة الطفل السعيد - للعب الأطفال» فرعها الأول في الرابع من المحرم ١٤٠٥ هـ في مدينة عنيزة، كما أعطت تعليماتها إلى مدير الفرع بخصوص القيام بوظائف منح الائتمان، وإعداد فواتير العملاء، ومحاسبة المدينين، وتحصيل النقدية. ويقوم الفرع بدفع مصروفات العمليات بشيكات مسحوبة على حسابه في البنك، ويحصل على البضاعة من المركز الرئيسي فقط، ويتم تحميل البضاعة على الفرع بالتكلفة. وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة المعدلة لكل من المركز الرئيسي والفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

شركة الطفل السعيد - للعب الأطفال

ميزان المراجعة بالأرصدة المعدلة

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	المركز الرئيسي	الفرع	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	٤٢٠٠٠ ريال			١٤٦٠٠ ريال	
أوراق القبض	٧٠٠٠				
حسابات العملاء (بالصافي)	٨٠٤٠٠			٣٧٣٠٠	
المخزون السلعي	٩٥٨٠٠			٢٤٢٠٠	
آثار ومعدات (بالصافي)	٤٨١٠٠			٢٤٢٠٠	
الاستثمار في الفرع	٨٢٧٠٠				
حسابات الدائنين		٤١٠٠٠ ريال			
رأس مال الأسهم العادية (القيمة الاسمية للسهم ٢ ريال)		٢٠٠٠٠٠			
المركز الرئيسي					٨٢٧٧٠٠ ريال
الأرباح المحتجزة في ١٤٠٤/١٢/٣٠				٢٥٠٠٠	

المبيعات	٣٦٠.٠٠٠	١٠١.١٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٠.٥٠٠	٨٥.٨٠٠
مصرفات العمليات	٦٩.٥٠٠	٢١.٩٠٠
	٦٢٠.٠٠٠ ريال	١٨٣.٨٠٠ ريال

وقد تطابقت نتائج الجرد الفعلي للمخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ مع أرصدة سجلات المخزون (نظام المخزون المستمر) في كل من المركز الرئيسي والفرع.

المطلوب:

أ - إعداد ورقة عمل من سبعة أعمدة لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع.

ب - إجراء قيود الإقفال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ في السجلات المحاسبية للفرع.

ج - إجراء قيود التسوية والإقفال الخاصة بعمليات الفرع في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

المشكلة السابعة:

عهد إليك بمراجعة القوائم المالية لشركة الأمل» عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، والتي تمارس نشاطها الطبيعي عن طريق المركز الرئيسي وفرع واحد لها. وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة غير المعدلة لكل من المركز الرئيسي والفرع.

شركة الأمل
ميزان مراجعة بالأرصدة غير المعدلة
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

الفرع	المركز الرئيسي	
ملين (دائن)	ملين (دائن)	
٧٩٧٥ ريال	٢٠ ٠٠٠ ريال	النقدية
١١ ٥٥٠	٢٣ ٠٠٠	المخزون السلعي في غرة المحرم ١٤٠٦
٤٨ ٤٥٠	٢٠٠ ٠٠٠	أصول مختلفة (بالصافي)
	٦٠ ٠٠٠	الاستثمار في الفرع
	(١ ٠٠٠)	محصول تقويم مخزون الفرع بالزيادة
	١٩٠ ٠٠٠	في غرة المحرم ١٤٠٦
		مشتريات
١٠٤ ٥٠٠		بضاعة واردة من المركز الرئيسي
٥ ٢٢٥		مصروفات شحن للدخل بواسطة المركز الرئيسي
٢٤ ٣٠٠	٤٢ ٠٠٠	مصروفات العمليات
(٨ ٥٠٠)	(٣٥ ٠٠٠)	التزامات جارية
(٥١ ٠٠٠)		المركز الرئيسي
(١٤٢ ٥٠٠)	(١٥٥ ٠٠٠)	المبيعات
	(١١٠ ٠٠٠)	بضاعة مرسله للفرع
		رأس مال الأسهم العادية
	(٢٠٠ ٠٠٠)	(القيمة الاسمية للسهم ٢,٥ ريال)
	(٣٤ ٠٠٠)	الأرباح المحتجزة في غرة المحرم ١٤٠٦ هـ
صفر ريال	صفر ريال	الإجمالي

وقد أفصحت عملية المراجعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ عن الآتي:

- ١ - يودع الفرع كافة المتحصلات النقدية في حساب المركز الرئيسي بأحد البنوك المحلية، وقد اشتملت ورقة عمل المراجعة الخاصة بالإيداعات النقدية عن الشهر الأخير على الآتي:

المبلغ	تاريخ إيداع الفرع له	تاريخ تسجيل المركز الرئيسي له
١٠٥٠ ريال	٢٧ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
١١٠٠	٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	لم يسجل
٦٠٠	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	لم يسجل
٣٠٠	٢ من المحرم ١٤٠٧ هـ	لم يسجل

٢ - يدفع الفرع مصروفات العمليات التي تحدث به باستخدام السلفة المستدعية المفتوح بها حساباً بالبنك يحتفظ به برصيد قدره ٢٠٠٠ ريال. وتسحب شيكات المصروفات على حساب السلفة المستدعية مرة واحدة كل أسبوع، ويتم اختصار المركز الرئيسي بالمبلغ المطلوب لاستعاضة السلفة. وكان شيك استعاضة المصروفات المرسل من المركز الرئيسي إلى الفرع ما يزال بالطريق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ وقيمه ١٨٠٠ ريال.

٣ - يتسلم الفرع كل بضاعته من المركز الرئيسي الذي يسعر البضاعة المرسلة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ١٠٪. وقد كانت هناك بضاعة بالطريق مرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ بتكلفة معلاة قدرها ٥٥٠٠ ريال، وتبلغ تكاليف شحنها ٥٪ من التكلفة المعلاة، وتعتبر تكاليف شحن البضاعة تكاليف قابلة للتخزين. يستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

٤ - يظهر مخزون أول الفترة الموضح في ميزان المراجعة لكل من المركز الرئيسي والفرع بالتكلفة. وفيما يلي مخزون البضاعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

٣٠٠٠٠ ريال

في المركز الرئيسي، بالتكلفة

في الفرع، بالتكلفة المعلاة

(غير شامل للبضاعة بالطريق وتكاليف الشحن) ٩٩٠٠٠.

المطلوب:

أ - إعداد قيود اليومية اللازمة لتعديل السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

ب - إعداد قيود اليومية اللازمة لتعديل السجلات المحاسبية للفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

ج - إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع، ثم حدد مبالغ أرصدة ميزان المراجعة المعدل للمركز الرئيسي والفرع عن طريق دمج مبالغ قيود اليومية في المطلوب (أ) والمطلوب (ب) مع مبالغ أرصدة ميزان المراجعة غير المعدل.

المشكلة الثامنة :

تشتمل السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي وفرع الإحصاء «لشركة الأهواني» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ على حسابي الأستاذ المقابلين التاليين :

ح/ الاستثمار في فرع الإحصاء

التاريخ	بيان	مدین	دائن	وصيد
١ ١٤٠٥	رصيد			١٢٤ ٦٣٠ ملین
٦	بضاعة مرسلة للفرع، ١٦٠ صندوق سعر الصندوق ٤٩ ريال.	٧٨٤٠		١٣٢ ٤٧٠ ملین
١٧	أوراق القبض المحصلة بواسطة الفرع	٢٥٠٠		١٣٤ ٩٧٠ ملین
٣٠ ربيع الأول	التفدية المودعة بالبنك بواسطة الفرع		٢٠٠٠	١٣٢ ٩٧٠ ملین
٢ ربيع الثاني	بضاعة مرسلة من الفرع	٤٥٠		١٣٢ ٥٢٠ ملین
٢٦	خسائر التخلص من معدات الفرع	٧٨٠		١٣٣ ٣٠٠
٢٨	مصرفات العمليات المحملة للفرع	١٢٠٠		١٣٤ ٥٠٠ ملین
٢٩	تصحيح خسائر التخلص من معدات الفرع من ٧٨٠ ريال إلى ٢٥٠ ريال		٥٣٠	١٣٣ ٩٧٠ ملین

ح/ المركز الرئيسي

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٥				
١ صفر	رصيد			١٢٤ ٦٣٠ دائر
٨	بضاعة وارثة من المركز الرئيسي، ١٦٠			
	صندوق سعر الصندوق ٤٩ ريال.		٧ ٤٨٠	١٣٢ ١١٠ دائر
١٤	بضاعة متسلمة مباشرة من المورد			
	وسيدع المركز الرئيسي قيمة الفاتورة		٢٧٥٠	١٣٤ ٨٦٠ دائر
١٥	أوراق قبض محصلة للعمر الرئيسي		٢٥٠٠	١٣٧ ٣٦٠ دائر
٢٩ ربيع الأول	تقديرة مودعة في حساب المركز الرئيسي	٢٠٠٠		١٣٥ ٣٦٠ دائر
٣٠	انصاف المراجعة إلى المركز الرئيسي	٤٥٠		١٣٤ ٩١٠ دائر
٢٩ ربيع الثاني	مداد فاتورة إصلاح خاصة بالمركز الرئيسي	٣٧٥		١٣٤ ٥٣٥ دائر
٣٠	رد بضاعة زائلة إلى المركز الرئيسي	٥ ٢٥٥		١٢٩ ٣٣٠ دائر
	(عملة بالتكلفة)			
٣٠	صافي الدخل عن ربيع السنة الماضي		٩ ٢١٠	١٣٨ ٥٤٠ دائر
	(شكل مضي).			

وقد طلبت منك هذه الشركة مساعدتها في بعض الأعمال المحاسبية تمهيداً لإعداد القوائم المالية عن ربع السنة المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ. وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية المتاحة :

١ - تم المحاسبة عن معدات الفرع في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، ويقوم المركز الرئيسي دورياً بأخطار الفرع بقيمة الاستهلاك المحسوب للمعدات المستخدمة فيه. وتسجل الخسائر أو المكاسب المحققة عن التخلص من معدات الفرع في تقارير الفرع وتضمن في قائمة الدخل الخاصة به.

٢ - تم تحديد وتسجيل تكلفة البضاعة المباعة من ١٦٠ صندوقاً التي تسلمها الفرع في ٨ من صفر ١٤٠٥ هـ. بالخطأ بتكلفة قدرها ٤٦,٧٥ ريال للصندوق نتيجة تسجيل تكلفة هذه البضاعة بالخطأ في دفاتر الفرع.

٣ - يقوم الفرع بتحصيل حسابات عملاء المركز الرئيسي بصورة متكررة، كما يقوم المركز الرئيسي كذلك بتحصيل حسابات عملاء الفرع. وقد حصل الفرع حسابات عملاء تخص المركز الرئيسي قيمتها ٣٥٠ ريالاً في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ، إلا أن كاتب حسابات الفرع أخطأ في معالجتها واعتبرها من حسابات العملاء التي تخص الفرع.

٤ - سجل الفرع صافي الدخل المبدئي وقدره ٩ ٢١٠ ريالاً بجعل حساب ملخص الدخل مديناً وحساب المركز الرئيسي دائناً، على الرغم من أن حسابات الإيرادات والمصروفات لم تقفل بعد.

المطلوب:

أ - تسوية الحسابات المقابلة لتصحيح الأرصدة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ، باستخدام ورقة عمل من أربعة أعمدة (عمودان للمدين والدائن لحساب الاستثمار في فرع الإحساء في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي وعمودين للمدين والدائن لحساب المركز الرئيسي في السجلات المحاسبية للفرع). على أن تبدأ بالأرصدة غير المعدلة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ وتستمر في العمل لتصحيح الأرصدة، مع توضيح الشرح اللازم لكل البنود التي قمت بتسويتها أو تصحيحها.

ب - إعداد قيد يومية واحد للفرع حتى تعكس السجلات المحاسبية له عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية، بافتراض أن تصحيح حسابات الإيرادات والمصروفات لم يتم بعد، وأن الفرع يستخدم نظام المخزون المستمر، وأن قيود الإقفال غير مطلوبة.

ج - إعداد قيد يومية واحد للمركز الرئيسي حتى تعكس السجلات المحاسبية له عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية، بافتراض أن المركز الرئيسي يستخدم نظام المخزون المستمر، وأنه لم يتم إقفال الدفاتر بعد (غير مطلوب إعداد قيود الإقفال).

المشكلة التاسعة :

فيما يلي ميزان مراجعة بأرصدة حسابات الأستاذ العام غير المعدلة ولشركة الزهورة وفرعها في مدينة الياسمين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ :

فرع الياسمين	المركز الرئيسي	
مدین (دائن)	مدین (دائن)	
١٨ ٠٠٠ ريال	١٨ ٠٠٠ ريال	التقديرة
١٢ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠ ريال	حسابات العملاء (صافي)
		المخزون السلعي في غرة المحرم ١٤٠٧ هـ
١٥ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	(بالتكلفة بالنسبة للمركز الرئيسي)
	٩٠ ٠٠٠	معدات (بالصافي)
	٣٠ ٠٠٠	الاستثمار في فرع الياسمين
(١٣ ٥٠٠)	(٣٦ ٠٠٠)	حسابات الدائنين
(٢ ٥٠٠)	(١٤ ٠٠٠)	التزامات مستحقة
(١٩ ٠٠٠)		المركز الرئيسي
	(٥٠ ٠٠٠)	رأس مال الأسهم (قيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات)
	(٤٨ ٠٠٠)	الأرباح المحتجزة في غرة المحرم ١٤٠٧ هـ
(٩٥ ٠٠٠)	(٤٢٩ ٠٠٠)	المبيعات
٢٤ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠	المشتريات
٤٥ ٠٠٠		بضاعة واردة من المركز الرئيسي
١٦ ٠٠٠	٤٤ ٠٠٠	مصرفات العمليات
صفر	صفر	الإجمالي

وقد أفصحت عملية المراجعة التي قمت بها عن الآتي :

١ - قام مدير الفرع بشراء معدات بمبلغ ٤٠٠٠ ريال في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ إلا أنه لم يحظر المركز الرئيسي بذلك، وقد أثبت محاسب الفرع قيد اليومية المناسب في السجلات المحاسبية للفرع، وتقوم سياسة الشركة على أن تتم المحاسبة عن المعدات في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، وأن لا يتم حساب استهلاك عن المعدات المشتراة في النصف الأخير من العام .

٢ - قام أحد عملاء الفرع في ٢٧ من ذي الحجة بسداد رصيد حسابه وقدره ٢٠٠٠ ريال إلى المركز الرئيسي بالخطأ، إلا أن محاسب المركز الرئيسي أثبت هذه

العملية بصورة صحيحة في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ولكنه لم يخطر الفرع بذلك.

٣- أرسل الفرع نقدية مقدارها ٥٠٠٠ ريال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، إلا أن المركز الرئيسي لم يتسلمها بعد.

٤- سجل الفرع بالخطأ في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ مصروفات شهر ذي الحجة المخصصة من المركز الرئيسي للفرع بمبلغ ٥٠٠ ريال بدلاً من ١٥٠٠ ريال.

٥- أرسل المركز الرئيسي بضاعة سعرها بالفاتورة ٣٠٠٠ ريال إلى الفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، ولم تصل الفرع بعد.

٦- بلغ المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، غير شامل للبضاعة بالطريق، ٦٠٠٠٠ ريال (بالتكلفة) بالنسبة للمركز الرئيسي و ٢٠٠٠٠ ريال بالنسبة للفرع (ويتكون من ١٨٠٠٠ ريال بضاعة من المركز الرئيسي بالسعر المحمل، وبضاعة قيمتها ٢٠٠٠ ريال من الموردين). ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

٧- يسعر المركز الرئيسي البضاعة المرسلة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٠٪ منها، على الرغم من أنه يجب تحميلها بالتكلفة. وقد تم جعل حساب المبيعات بالمركز دائماً بسعر الفاتورة المحدد منه.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لكي تعكس السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية ولتصحيح أية أخطاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. سجل مخزون آخر الفترة في الطرف الدائن لقيد الإقفال الذي يشتمل على حساب ملخص الدخل.

ب - إعداد قيود اليومية اللازمة لكي تعكس السجلات المحاسبية للفرع كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية ولتصحيح أية أخطاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. سجل مخزون آخر الفترة بالتكلفة التي حددها المركز الرئيسي في

الطرف الدائن لقيد الإقفال الذي يشتمل على حساب ملخص الدخل .

جـ - إعداد ورقة عمل لتلخيص عمليات شركة الزهور عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل واستخدام رؤوس الأعمدة التالية :

الإيرادات والمصروفات	المركز الرئيسي	الفرع	المجمعة
----------------------	----------------	-------	---------

المشكلة العاشرة :

تبيع «منشأة غرناطة»، منشأة فردية، البضاعة عن طريق مركزها الرئيسي ومن خلال فرعها في مدينة الأندلس، ويسعر المركز الرئيسي البضاعة المرسلة إلى الفرع بنسبة ١٢٥٪ من التكلفة، كما أنه يعتبر المورد الوحيد للفرع، وقد تم تسجيل البضاعة المرسلة إلى الفرع بالخطأ بجعل حساب المبيعات دائماً بها وبالسعر المحمل على الفرع. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر.

وقد عهد إليك بمراجعة القوائم المالية للمنشأة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ، وتعتبر هذه هي المرة الأولى التي تستعين فيها المنشأة بخدمات المحاسب القانوني. وقد زودتك بميزان مراجعة بالأرصدة غير المعدلة التالي :

منشأة غرناطة
ميزان مراجعة بالأرصدة غير المعدلة
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

الفرع	المركز الرئيسي	
مدین (دائن)	مدین (دائن)	
ريال ٣٠٠٠	ريال ٣٩٠٠٠	النقدية
٢٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	حسابات العملاء (بالصافي)
٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	المخزون السلعي
	٤٥٠٠٠	الاستثمار في فرع الأندلس
	١٥٠٠٠٠	المعدات (بالصافي)
	(٢٣٠٠٠)	حسابات الدائنين
(٢٠٠٠)		التزامات مستحقة
	(٥١٠٠٠)	ورقة دفع طويلة الأجل
	(١٩٢٠٠٠)	رأس المال في غرة المحرم ١٤٠٥ هـ
	٤٢٠٠٠	مسحوبات صاحب المنشأة
(١٠٠٠٠)		المركز الرئيسي
(١٥٠٠٠٠)	(٣٥٠٠٠٠)	المبيعات
٩٣٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٣٦٠٠٠	٧٠٠٠٠	مصرفات العمليات
<u>صفر</u>	<u>صفر</u>	

وتشتمل المعلومات الإضافية التي أفصحت عنها عملية الفحص التي قمت بها على الآتي:

١ - كانت قيمة المخزون السلعي في المركز الرئيسي في غرة المحرم ١٤٠٥ هـ ٢٥٠٠٠ ريال وفي الفرع ٦٠٠٠ ريال، وبلغت قيمة البضاعة المرسله للفرع بالسعر المحمل خلال سنة ١٤٠٥ هـ ١٠٥٠٠٠ ريال.

٢ - حمل المركز الرئيسي الفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال يمثل نصيب الفرع في مصرفات التشغيل المدفوعة بواسطة المركز الرئيسي.

٣ - يودع الفرع كافة المتحصلات النقدية في حساب المركز الرئيسي بأحد البنوك

المحلية، وفيها يلي بعض الإيداعات التي تمت خلال الفترة الأخيرة:

المبلغ	تاريخ إيداع الفرع له	تاريخ تسجيل المركز الرئيسي له
٥ ٠٠٠ ريال	٢٨ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ
٣٠٠٠	٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	لم يسجل
٧٠٠٠	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	لم يسجل
٢٠٠٠	٢ من المحرم ١٤٠٦ هـ	لم يسجل

٤ - يدفع الفرع مصروفاته من حساب السلفة المستدime المفتوح بها حساباً في البنك والتي يتم استعاضة المنصرف منها دورياً عن طريق المركز الرئيسي، وقد أرسل المركز الرئيسي شيكاً بمبلغ ٣٠٠٠ ريال إلى الفرع قبل نهاية السنة المالية بفترة وجيزة لاستعاضة المنصرف من السلفة الستدime، إلا أن الفرع لم يتسلمه حتى يوم ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

٥ - لا تزال البضاعة التي أرسلها المركز الرئيسي إلى الفرع بالطريق حتى يوم ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع إعداد حساب لمخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية السجلات المحاسبية للفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

ج - إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع، مع تحديد مبالغ الأرصدة المعدلة في ميزان المراجعة للمركز الرئيسي والفرع وذلك بدمج مبالغ قيود اليومية في المطلوب (أ) والمطلوب (ب) مع مبالغ الأرصدة غير المعدلة الواردة في ميزان المراجعة السابق.

د - إعداد كافة قيود التسوية والإقفال المطلوبة، بعد إتمام ورقة العمل في

المطلوب (ج)، في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

المشكلة الحادية عشرة:

فيما يلي الميزانيات العمومية المقارنة للمركز الرئيسي ولقرع ومنشأة الشروق
«لشركة القمر»:

شركة القمر - المركز الرئيسي

الميزانيتان العموميتان

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥	
		الأصول
٢٥ ٦٠٠ ريال	٢٣ ٠٠٠ ريال	التقديرة
٨٠ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠	حسابات العملاء
(٢ ٤٠٠)	(٣ ٠٠٠)	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
١١٢ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	المخزون السلعي
١٨٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	معدات بالصافي
	١١٠ ٠٠٠	الاستثمار في فرع الشروق
٨٠ ٠٠٠		الاستثمار في منشأة الشروق (١٠٠٪)
٤٧٥ ٢٠٠ ريال	٢٥٢٥ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول

الخصوم وحقوق الملكية

٩٥ ٣٠٠ ريال	٨٨ ٠٠٠ ريال	حسابات الدائنين
٢٧٠٠	٣٥٠٠	التزامات مستحقة
٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	رأس مال الأسهم (قيمة اسمية للسهم ٥ ريالات)
١٧٧ ٢٠٠	٢٣٣ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة
٤٧٥ ٢٠٠ ريال	٥٢٥ ٠٠٠ ريال	إجمالي الخصوم وحقوق الملكية

شركة القمر - فرع ومنشأة الشروق الميزانيتان العموميتان

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ
الأصول	
القديرة	٢٨ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (لا يوجد مخصص)	٢٥ ٠٠٠
المخزون السلعي	٧٠ ٥٠٠
مصفوفات مقدمة قصيرة الأجل	١ ٥٠٠
إجمالي الأصول ١٢٥ ٠٠٠ ريال	١٠٢ ٠٠٠ ريال
الخصوم وحقوق الملكية	
حسابات الدائنين	١٥ ٠٠٠ ريال
رأس مال الأسهم (بدون قيمة إسمية)	١٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٧٠ ٠٠٠
المركز الرئيسي	١١٠ ٠٠٠
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية ١٢٥ ٠٠٠ ريال	١٠٢ ٠٠٠ ريال

إشترى المركز الرئيسي في سنة ١٤٠٥ معدات بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كما باع معدات قيمتها الدفترية ١٠ ٠٠٠ ريال بخسارة قدرها ٣ ٠٠٠ ريال، وقد تم تحميل هذه الخسائر بالخطأ على حساب الأرباح المحتجزة. وقد أعلن في سنة ١٤٠٥ هـ عن توزيع أرباح على المساهمين مقدارها ٣٢ ٠٠٠ ريال، وتم دفعها خلال نفس السنة. وكان صافي الدخل عن سنة ١٤٠٥ هـ ٩١ ٣٠٠ ريال منها ٤٠ ٠٠٠ ريال تمثل أرباح الفرع عن نفس السنة. كما حول الفرع مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال إلى المركز الرئيسي في نهاية سنة ١٤٠٥ هـ. وكان الفرع يعمل كشركة تابعة (منشأة الشروق) مملوكة بالكامل لشركة القمر حتى غرة المحرم ١٤٠٥ هـ، وقد تم تصفية هذه الشركة في هذا التاريخ والاعتراف بها كفرع لشركة القمر.

المطلوب :

أ - إعداد الميزانيات العمومية المقارنة المجمعة (أو الموحدة) لشركة القمر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، وفي ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. يتم استبعاد الاستثمار في منشأة الشروق (في السجلات المحاسبية لشركة القمر) عند دمج القوائم المالية للشركتين مقابل حسابات حقوق الملكية لمنشأة الشروق.

ب - إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي لشركة القمر عن سنة ١٤٠٥ هـ طبقاً لمفهوم رأس المال العامل، بافتراض أنه تم دمج حسابات منشأة الشروق مع حسابات شركة القمر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. غير مطلوب تضمين قائمة التغيرات في المركز المالي بمكونات رأس المال العامل.

ج - إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي لشركة القمر عن سنة ١٤٠٥ هـ طبقاً لمفهوم النقدية، بافتراض أنه تم دمج حسابات منشأة الشروق مع حسابات شركة القمر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. غير مطلوب تضمين قائمة التغيرات في المركز المالي بمكونات رأس المال العامل.

القسم الثاني

إندماج الشركات، وسيطرة شركة على شركة أو أكثر، وإعداد القوائم المالية الموحدة

- الفصل الرابع : اندماج الشركات
- الفصل الخامس : القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.
- الفصل السادس : القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للإندماج وفقاً لأسلوب الشراء.
- الفصل السابع : إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.
- الفصل الثامن : القوائم المالية الموحدة - أرباح وخسائر العمليات (المقابلة) بين شركات المجموعة.
- الفصل التاسع : القوائم المالية الموحدة - التدفقات النقدية، والإندماج التدريجي.
- الفصل العاشر : القوائم المالية الموحدة - مشكلات خاصة

القسم الثاني

إندماج الشركات وسيطرة شركة على شركة أو أكثر، وإعداد القوائم المالية الموحدة

يعتبر إندماج الشركات في بعضها البعض وسيطرة الشركات على بعضها البعض من المظاهر المألوفة في العصر الحديث. فقد يتم اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة، أو تؤسس شركة جديدة يدمج فيها أكثر من شركة قائمة، وقد يتم الاندماج عن طريق شراء كل أو جزء من أصول شركة أخرى قائمة، وأخيراً قد يتم الاندماج عن طريق السيطرة على شركة أخرى بشراء كل أو جزء من أسهم رأسمالها المتداولة في سوق الأوراق المالية. ولذلك نتناول في هذا القسم كيفية المحاسبة عن الصور المختلفة للاندماج، وكيفية سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر سواء باستخدام أسلوب الشراء أو أسلوب اندماج الحقوق.

ويعتبر إعداد القوائم المالية الموحدة من الموضوعات التي تنطوي على الكثير من المشاكل والتعقيدات المحاسبية ولذلك يشتمل هذا القسم على معالجة تفصيلية لكل القضايا المتعلقة بإعداد هذه القوائم ومنها على سبيل المثال معالجة الشهرة سواء موجبة أم سالبة، وتحديد حقوق الأقلية وكيفية تبويبها في القوائم المالية، وتسوية الأرباح (والمكاسب) والخسائر المقابلة التي تحدث بين شركات المجموعة، وقد تم معالجة هذه القضايا سواء باستخدام أساس التكلفة أم أساس الملكية.

وبناءً على ذلك يشتمل هذا القسم على الفصول التالية:

الفصل الرابع - إندماج الشركات.

الفصل الخامس - القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

الفصل السادس - القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للإندماج وفقاً لأسلوب الشراء .

الفصل السابع - إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق .

الفصل الثامن - القوائم المالية الموحدة: أرباح وخسائر العمليات (المقابلة) بين شركات المجموعة .

الفصل التاسع - القوائم المالية الموحدة: التدفقات النقدية والاندماج التدريجي .

الفصل العاشر - القوائم المالية الموحدة: مشكلات خاصة .

الفصل الرابع إندماج الشركات BUSINESS COMBINATIONS

يعتبر اندماج الشركات في بعضها البعض أو سيطرة الشركات على بعضها البعض من المظاهر المألوفة في هذا العصر. فقد تندمج شركة صغيرة أو أكثر في شركة كبيرة، أو قد تندمج شركتين (أو أكثر) ليكونا شركة جديدة، وقد تسيطر شركة ما على شركة أخرى عن طريق شراء كل أو معظم أسهمها العادية المتداولة، أو عن طريق شراء أكبر قدر ممكن من أصولها المتاحة. ومع أن كل هذه المظاهر في جوهرها تعني اندماجاً كلياً أو جزئياً للمصالح أو الأعمال أو حقوق الملكية، إلا أن كلمة اندماج في مضمونها لا تعكس الطبيعة المتباينة لكل هذه الحالات. ولذلك سوف نميز في هذا الصدد بين مظهرين أساسيين هما الاندماج والسيطرة. فالاندماج ينطوي بالضرورة على تلاشي الصفة القانونية للشركة المندجة سواء اندمجت في شركة أخرى قائمة، أو اندمجت مع شركة أخرى ليكونا شركة جديدة. ففي كلتا الحالتين يتم المزج الكامل بين الشركة أو الشركات المندجة والشركة الداجمة سواء أكانت شركة قائمة أو مكونة حديثاً لهذا الغرض. أما السيطرة لا يترتب عليها اختفاء الصفة القانونية للشركات، ولذلك تحتفظ كل شركة باستقلالها المالي والإداري والمحاسبي، ولكن تكون هناك شركة مهيمنة وأخرى مهيمنة عليها، أو بمعنى آخر شركة مستثمرة وأخرى مستثمر فيها. ومن الناحية المحاسبية يطلق على الشركة المسيطرة أو المستثمرة الشركة القابضة أما الشركة أو الشركات المسيطر عليها أو المستثمر فيها فيطلق عليها الشركة أو الشركات التابعة. ويتضح من ذلك أن عملية السيطرة وإن كانت تنطوي في جوهرها على اندماج، إلا أن ذلك لا يتضمن مزجاً كاملاً بين الأطراف المعنية. وعلى ضوء ذلك نميز بين ثلاثة أساليب أساسية:

أولاً - الاندماج مع اختفاء الصفة القانونية للشركة أو الشركات المندجة

يوجد في هذا الأسلوب نوعين أساسيين للإندماج بين الشركات هما (أ) إندماج شركة أو أكثر في شركة أخرى قائمة، (ب) إندماج شركتين أو أكثر ليكونا شركة جديدة. ونتناول خصائص كل منهما بإيجاز على النحو التالي:

(أ) اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة Statutory Merger

ومن أهم خصائص هذا الأسلوب أنه يتم وفقاً للقواعد القانونية السائدة في المجتمع، فهو يستلزم اتخاذ إجراءات قانونية، حيث يترتب على هذا الإندماج زوال الصفة القانونية عن الشركة أو الشركات المندجة. وفي ظل هذا الأسلوب يجب موافقة أعضاء مجالس إدارات الشركات الداخلة في الإندماج وكذلك جميع المساهمين أو ثلثي المساهمين كما هو الحال في بعض التشريعات. وتتضمن خطة الإندماج حصول الشركة الداخجة على الأسهم العادية التي يحملها مساهمو الشركة أو الشركات المندجة مقابل منحهم أسهم عادية أو ممتازة تصدرها الشركة الداخجة أو مقابل سداد القيمة نقداً أو التعهد بهم بسداد القيمة بموجب سندات أذنية. وبناءً على ذلك تحصل الشركة الداخجة على صافي أصول الشركة أو الشركات المندجة (الأصول مطروحة منها الإلتزامات) ومن ثم ينتهي وجودها كشخصية اعتبارية مستقلة وتتحول إلى قطاع (Division) في الشركة الداخجة.

(ب) الإندماج لتكوين شركة جديدة Statutory Consolidation

ويتم هذا الإندماج أيضاً وفقاً للقواعد القانونية حيث يترتب عليه زوال الصفة القانونية عن الشركات المندجة وإضفاء هذه الصفة على الشركة الجديدة. ويجب أيضاً موافقة مجالس الإدارة والمساهمين في الشركات المعنية. وفي هذه الحالة تصدر الشركة الجديدة أسهماً عادية مقابل الأسهم التي يحملها مساهمي الشركات التي اندمجت وانتهى وجودها، وعندئذ يؤول صافي أصول هذه الشركات إلى الشركة الجديدة وتتحول إلى قطاعات تعمل في نطاق هذه الشركة.

ثانياً - شراء كل أو جزء من أصول شركة أخرى قائمة

Acquisition of Assets

قد تحصل إحدى الشركات على كل أو جزء من أصول شركة أخرى مقابل إصدار أسهم أو سداد الثمن نقداً أو التعهد بسند أذني أو أي خليط من ذلك. ويجب موافقة مجلس الإدارة والمساهمين في الشركتين. وقد تستمر الشركة البائعة في نشاطها كوحدة مستقلة أو قد يتم تصفيتها.

ثالثاً - الاندماج عن طريق السيطرة مع بقاء الصفة القانونية للشركة المندمجة:

في هذه الحالة يأخذ الاندماج شكل سيطرة عن طريق قيام إحدى الشركات المستثمرة (Investor) بشراء كل أو جزء من الأسهم العادية لشركة أو شركات أخرى المستثمر فيها (Investee) مقابل إصدار أسهم أو سداد الثمن نقداً أو التعهد بسند أذني أو أي خليط من ذلك. ويتم اخصول على أسهم الشركة أو الشركات المستثمر فيها إما من سوق الأوراق المالية مباشرة، أو عن طريق التفاوض مع المساهمين الرئيسيين إذا كانت الشركة المستثمر فيها شركة مساهمة مغلقة، أو من خلال عرض تقدمه الشركة المستثمرة في شكل إعلان عام تطلب فيه الحصول على أكبر عدد ممكن من الأسهم العادية للشركة المطلوب الاستثمار فيها. ويتم عادةً هذا العرض عن طريق أحد البنوك التجارية. ويتضمن الإعلان سعر الشراء النقدي المعروض أو عدد الأسهم الممكن إصدارها، وغالباً ما يكون السعر المعروض للأسهم المطلوب شراؤها أكبر من سعرها السائد في السوق. وإذا تمكنت الشركة المستثمرة من شراء أكثر من 50٪ من الأسهم العادية لشركة أخرى، فعندئذ تصبح شركة قابضة (أو الشركة الأم Parent) بينما تصبح الشركة المستثمر فيها شركة تابعة Subsidiary. وكما أشرنا سابقاً تظل الشركة التابعة وحدة قانونية مستقلة.

هذا ويمكن أن يتم الاندماج بطريقة ودية أو بطريقة غير ودية، فإذا تم الاندماج بطريقة ودية تدرس مجالس إدارات الشركات المقترح إدماجها شروط الاندماج بروح غير عدائية، ثم تعرض هذه الشروط على المساهمين للموافقة عليها. أما إذا كانت الرغبة في إدماج الشركة الأخرى تتم عنوة وبطريقة عدائية فيها

إجبار للشركات المقترح إدماجها، فعندئذ تقاوم هذه الشركات خطط الإندماج وتلجأ في ذلك إلى أسلوب أو أكثر من الأساليب التالية:

١ - الدفاع عن طريق التهديد **Pac-man defense**؛ حيث توجه الشركات المقترح إدماجها التهديد للشركة التي تشرع في عملية الإندماج.

٢ - البحث عن بديل جيد **White Knight**؛ حيث تبحث الشركات المقترح إدماجها عن شركة داخلة بديلة حتى يتم الإندماج بطريقة ودية.

٣ - القضاء على المزايا **Scorched Earth**؛ حيث تسعى الشركات المقترح إدماجها إلى بيع قطاع أو أكثر من قطاعاتها.

٤ - إضعاف المركز المالي **Shark Repellent**؛ عن طريق الحصول على قدر كبير من أسهم رأس المال المتداولة وتحويلها إلى أسهم خزينة أو إلغائها، أو الحصول على قرض كبير طويل الأجل واستخدام حصيلته في استرداد قدر من الأسهم المتداولة.

٥ - إدخال شروط معوقة **Poison pill**؛ تعديل شروط الإندماج أو تعديل النظام الداخلي للشركة المقترح إدماجها حتى تحول دون الحصول على موافقة مساهمي الشركة على الإندماج.

٦ - إغراء الشركة الداخلة على التخلي عن الإندماج **Greenmail**؛ الحصول على أسهم رأسمال الشركة المقترح إدماجها والتي تكون في حيازة الشركة التي تشرع في الإندماج وذلك عن طريق عرض سعر مرتفع نسبياً عن تكلفة حيازتها، على أن تحول إلى أسهم خزينة أو يتم إلغائها.

هذا ونخصص هذا الفصل لمناقشة كيفية المحاسبة عن الإندماج في الأسلوبين الأول والثاني. أما الأسلوب الثالث المتعلق بالإندماج عن طريق السيطرة وبقاء الصفة القانونية للشركة أو الشركات المتدمجة فسوف نعرضه في الفصلين الخامس والسادس.

أسباب الاندماج

توجد هناك أسباب كثيرة تدفع شركة معينة إلى إدماج شركة أخرى أو أكثر أو الاندماج مع شركة أخرى أو أكثر. ومن هذه الأسباب الاستفادة من كفاءات إدارية جديدة، أو الاستفادة المثل من الكفاءات الإدارية الموجودة، أو تحقيق الكفاءة الاقتصادية لعمليات التصنيع أو الشراء أو البيع أو غيرها من العمليات. ومع ذلك فهناك هدفاً جوهرياً تسعى إليه معظم الشركات في السنوات الأخيرة وهو تحقيق النمو السريع. وقد يتحقق النمو بأساليب خارجية عن طريق الاندماج أو بوسائل داخلية عن طريق استخدام الموارد المتاحة في الشركة. ويفضل البعض الاندماج كأسلوب سريع وسهل لتحقيق التوسع والنمو مما يهيء الفرصة لتنوع المنتجات والحصول على نصيب أكثر من السوق، بينما يفضل البعض الآخر النمو التدريجي عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في الشركة.

Antitrust Considerations

مقاومة التكتلات الاقتصادية

من المخاطر التي قد تنتج عن الاندماج ظهور التكتلات الاقتصادية والشركات الاحتكارية مما يضعف المنافسة ويهيء الفرصة لتحكم الشركات الكبيرة في الأسواق الصناعية والتجارية. ولذلك تقاوم معظم الحكومات هذا الاتجاه، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال تعترض الهيئة الفيدرالية للتجارة أو إدارة مقاومة الاحتكار بوزارة العدل على عمليات الاندماج التي تتم بين الشركات. وفي هذا الصدد تنص الفقرة السابعة من قانون كلايتون على ما يلي:

«يحظر على أي شركة تعمل في المجال التجاري الحصول على كل أو جزء من أسهم رأس مال شركة أخرى سواء بطريق مباشرة أو غير مباشر. ويحظر أيضاً على أي شركة تخضع لقوانين الهيئة الفيدرالية للتجارة أن تحصل على كل أو جزء من أصول شركة تجارية أخرى، إذا كان لهذه العمليات تأثيراً جوهرياً على إضعاف المنافسة ويهيء الفرصة لخلق الاحتكار في أي مجال تجاري وفي أي منطقة من الدولة».

وقد أدت الفقرة السابقة إلى صدور تشريع من الحكومة الفيدرالية في

الولايات المتحدة الأمريكية يضم قيوداً على كل أنواع الاندماج: سواء أكان أفقياً Horizontal (حيث يكون الاندماج بين شركات تنتمي إلى نفس المجال) أم رأسياً Vertical (حيث يكون الاندماج بين شركة معينة وعملائها أو مورديها) أم مختلطاً Conglomerate (حيث يكون الاندماج بين شركات لا تنتمي إلى نفس المجال).

هذا وقد اقترح مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عدة تعريفات للمصطلحات شائعة الاستخدام في مجال اندماج الشركات وهي على النحو التالي:

١ - شركة الاندماج **Combined Enterprise**؛ هي الوحدة المحاسبية الناتجة من عملية اندماج.

٢ - الشركات المكونة للاندماج **Constituent Enterprises**؛ هي مجموعة الشركات التي تدخل في عملية اندماج.

٣ - الشركة الدامجة **Combinor**؛ هي من الشركات المكونة للاندماج ولكنها تتميز عن باقي الشركات الأخرى بأنها الشركة الباقية.

٤ - الشركة المندمجة **Combinee**؛ هي من الشركات المكونة للاندماج ولكنها تختفي قانونياً بتمام اندماجها في الشركة الدامجة.

طرق تحديد سعر الاندماج

Establishing the Price for a Business Combination

يعرف سعر الاندماج بأنه تكلفة الشراء المدفوعة من الشركة الدامجة إلى مساهمي الشركة المندمجة، ويعتبر تحديد هذا السعر من الأولويات الهامة عند التخطيط للاندماج. وهناك طريقتين بديلتين لتحديد هذا السعر:

الطريقة الأولى - رسملة متوسط الأرباح المتوقعة سنوياً للشركة المندمجة باستخدام معدل العائد المرغوب.

الطريقة الثانية - تحديد القيمة العادلة الجارية لصافي أصول الشركة المندمجة (بما فيها الشهرة).

وإذا تم سداد الثمن نقداً أو تعهدت الشركة الداجمة بسداد القيمة بسند أذني فإن السعر عندئذ يكون إجمالي المبلغ المدفوع أو الذي تم التعهد به. أما إذا تم السداد عن طريق إصدار أسهم عادية فعندئذ يعبر عن السعر في شكل معدل للتبادل بين عدد الأسهم التي تصدرها الشركة الداجمة مقابل كل سهم من أسهم الشركة المندجة.

Illustration of Exchange Ratio

مثال توضيحي لمعدل التبادل

اتفق المديرون المفوضون من قبل شركة العروبة مع مساهمي شركة الولاء على أن تحصل الشركة الأولى على جميع الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالشركة الثانية وعددها ٢٠.٠٠٠ سهم مقابل ١٨٠.٠٠٠ ريال. وفي تاريخ الاتفاق كانت الأسهم العادية لشركة العروبة تتداول في الأسواق بسعر السهم ٦٥ ريالاً. وقد وافق مساهموا شركة الولاء على استبدال الأسهم التي يحملوها مقابل حصولهم على ٣٠.٠٠٠ سهم عادي تصدرها شركة العروبة بسعر السهم ٦٠ ريال. وفي هذه الحالة يكون معدل التبادل $1\frac{1}{4}$ سهم من شركة العروبة مقابل كل سهم من شركة الولاء. ويحسب هذا المعدل على النحو التالي:

$$\begin{aligned} &\text{عدد الأسهم الواجب إصدارها بمعرفة شركة العروبة} \quad ٣٠.٠٠٠ \text{ سهم} \\ &\text{عدد أسهم شركة الولاء الواجب مبادلتها} \quad ٢٠.٠٠٠ \text{ سهم} \\ &\text{معدل التبادل} = ٢٠.٠٠٠ \div ٣٠.٠٠٠ = 1\frac{1}{4} : 1 \end{aligned}$$

طرق المحاسبة عن عمليات الاندماج

Methods of Accounting for Business Combination

هناك طريقتين بديلتين للمحاسبة عن الاندماج هما: المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء، والمحاسبة وفقاً لأسلوب إندماج الحقوق. وتتناول كل منهما على النحو التالي:

Purchase Method

المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء

تنطوي أغلب عمليات الاندماج على شركة داجمة وشركة مندجة أو أكثر ولذلك يرى كثير من المحاسبين أنه من المنطقي أن تتم المحاسبة عن الاندماج كما لو

كانت العملية عملية شراء أصول بصرف النظر عن الطريقة التي يتم بها الاندماج. وطبقاً لذلك يجب أن يتم تسجيل الأصول التي يتم الحصول عليها (بما فيها الشهرة) وفقاً للقيمة المدفوعة إذا سدد الثمن نقداً، أما إذا تم سداد الثمن عن طريق إصدار أسهم فيجب أن تسجل الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية أو وفقاً للقيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة أيهما أكثر وضوحاً. وقد كان هذا الأسلوب مستخدماً على نطاق واسع حتى ظهر أسلوب آخر هو المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

وقد حدد الرأي المحاسبي رقم (١٦) عن عمليات الاندماج، مفهوم المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء على النحو التالي^(١):

«عند المحاسبة عن عمليات الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء تتبع المبادئ المحاسبية التي تستخدم عادةً في ظل المحاسبة وفقاً للتكلفة التاريخية وذلك لتسجيل حيازة الأصول وإصدار الأسهم ثم المحاسبة عن الأصول والالتزامات بعد الاندماج».

Determination of Combinor

تحديد الشركة الداجمة

يجب تحديد الشركة الداجمة بدقة لأن القيم الدفترية لصافي الأصول لا تتأثر بعملية الاندماج. وقد وضع مجلس المبادئ المحاسبية ARB الإرشاد التالي للمساهمة في تحديد الشركة الداجمة^(١):

«من الواضح أن الشركة التي تدفع نقدية أو تقدم أي أصول أخرى أو ينشأ عليها التزامات للحصول على أصول أو أسهم شركة أخرى تعتبر هي الشركة الداجمة. . . وقد انتهى المجلس إلى أن الدليل المقترض لتحديد الشركة الداجمة في عملية اندماج تتم عن طريق مبادلة الأسهم، يمكن الحصول عليه عن طريق تحديد مساهمي الشركة المندجة الذين يحصلون على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في الشركة الجديدة. وعموماً يجب معاملة مثل هذه الشركة المندجة كشركة داجمة ما لم يظهر دليل يشير بوضوح بأن هناك شركة أخرى تكون هي الداجمة».

تحديد تكلفة شراء الشركة المندجة

Determination of Cost of a Combinee

تتضمن تكلفة شراء الشركة المندجة Combinee عند استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن الاندماج (١) إجمالي القيمة المدفوعة بواسطة الشراكة الداجمة Combinor، (٢) والتكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الإندماج ٣- ثم التكاليف المشروطة التي يمكن تحديدها في تاريخ الاندماج. ونتناول كل منها بإيجاز كما يلي:

١ - إجمالي القيمة المدفوعة Amount Of Consideration؛ يشمل إجمالي القيمة المدفوعة على المبلغ المسدد نقداً، والقيمة العادلة الجارية للأصول الأخرى، والقيمة الحالية للسندات المصدرة، ثم القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية المصدرة بواسطة الشركة الداجمة.

٢ - تكاليف تنفيذ عملية الاندماج Out-Of-Pocket Costs؛ يتضمن هذا النوع المصروفات القانونية، ومصروفات البحث والاستقصاء Finder's Fee على سبيل الحصر. وتدفع مصروفات البحث والاستقصاء إلى بنك الاستثمار أو أي جهاز متخصص أو الأفراد الذين قاموا بفحص واستقصاء الشركة المندجة للمساعدة في تحديد سعر إدماجها، ومصروفات أي خدمات أخرى قدمت لإتمام عملية الإدماج.

هذا وتعالج تكاليف تسجيل وإصدار السندات اللازمة لإتمام الإندماج كتكاليف إصدار سندات، ولا تعتبر جزءاً من تكلفة شراء الشركة المندجة، كما لا تعتبر تكاليف إصدار الأسهم العادية تكاليف مباشرة لتنفيذ عملية الإندماج، ولكن يجب تحميلها على المتحصل من هذه الأسهم. وهناك أيضاً بعض التكاليف المبدئية التي قد تنفقا الشركات المكونة للإندماج بطريقة غير مباشرة، ومثل هذه التكاليف تعالج كمصروفات في كل شركة عند حلولها.

٣ - التكاليف المشروطة Contingent Consideration؛ هي المدفوعات النقدية الإضافية، أو أي أصول أخرى، أو أي أوراق مالية قد تصدرها الشركة الداجمة

في المستقبل وفاء لإلتزامات محتملة ترتبط بوقوع أحداث معينة في المستقبل، مثال ذلك، تحقيق مستوى معين من الأرباح أو انخفاض الأسعار السوقية للأسهم المصدرة لإتمام الإندماج إلى مستوى معين. والتكاليف المشروطة نوعين: الأول تكاليف مشروطة قابلة للتحديد Determinable في تاريخ إتمام الإندماج وتعتبر جزءاً من تكلفة شراء الشركة المندمجة، أما النوع الثاني فهو تكاليف مشروطة غير قابلة للتحديد Not Determinable في تاريخ إتمام الإندماج ولا تسجل كتكاليف إضافية للإندماج إلا عندما يتأكد الإلتزام ويسدد نقداً أو يصدر مقابلة أوراقاً مالية أو تجارية (أو عندما تكون هذه الأوراق قابلة للدفع أو الإصدار).

مثال توضيحي عن التكاليف المشروطة

Illustration Of Contingent Consideration

اتفقت شركة الخليج على أن تشتري أصول شركة الأمل (بما فيها الشهرة) مقابل مبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال تدفع نقداً، على أن تستمر شركة الأمل كقطاع تابع لشركة الخليج. وبالإضافة إلى المبلغ المدفوع تضمن عقد الاتفاق التكاليف المشروطة التالية:

١ - تدفع شركة الخليج إلى ملاك شركة الأمل مبلغ ١٠٠ ريال عن كل وحدة تباع بواسطة قطاع الأمل من المنتجات الراكدة التي سبق أن قومتها شركة الخليج بدون قيمة عند إتمام الإندماج، وعليه لم تدخل ضمن سعر الشراء.

٢ - تدفع شركة الخليج إلى ملاك شركة الأمل ٢٥٪ من الربح المحاسبي المحقق من قطاع الأمل خلال السنوات الأربع التالية لتاريخ الاندماج.

وقد قدم ملاك شركة الأمل في الثاني من المحرم ١٤٠٦، التاريخ الذي تم فيه الإندماج، طلبات شراء غير قابلة للإلغاء واردة من بعض العملاء بمقدار ٥٠٠ وحدة من المنتجات الراكدة. وقد تسلمت شركة الخليج طلبات الشراء وكذلك المنتجات الراكدة.

وطبقاً لذلك فإن تكاليف صافي الأصول التي حصلت عليها شركة الخليج

يجب أن تنقسم مبلغ ٥٠.٠٠٠ ريال (٥٠٠ وحدة x ١٠٠ ريال) مقابل التكاليف المشروطة القابلة للتحديد والمربطة بطلبات شراء المنتجات الراكدة. أما الربح المحاسبي لقطاع الأمل عن السنوات الأربع التالية، فمن الصعب تحديده في تاريخ إنعام الاندماج، ولذلك لا يؤخذ شرط دفع جزء من هذا الربح في الاعتبار عند تحديد التكلفة التي تتحملها شركة الخليج في الثاني من المحرم ١٤٠٦ هـ.

تخصيص تكلفة الشراء على أصول الشركة المندمجة

Allocation of Cost of a Combinee

يشترط الرأي المحاسبي رقم (١٦) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية الإلتزام بالقواعد التالية عند تخصيص تكلفة الشراء على أصول الشركة المندمجة إذا تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء:

أولاً - يجب تخصيص تكلفة شراء الشركة المندمجة على صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً، وتكون هذه التكلفة عادةً معادلة للقيمة العادلة الجارية لهذه الأصول في تاريخ الاندماج.

ثانياً - إذا زادت تكلفة شراء الشركة المندمجة عن المبلغ المخصص للأصول القابلة للتحقق ذاتياً مطروحاً منها الإلتزامات، يجب أن تسجل هذه الزيادة كشهرة.

تقويم الأصول والإلتزامات القابلة للتحقق ذاتياً

Identifiable Assets and Liabilities

تضمن رأى مجلس المبادئ المحاسبية رقم (١٦) إرشادات تتعلق بكيفية تحديد قيم الأصول والإلتزامات القابلة للتحقق ذاتياً للشركة المندمجة. ومن بين هذه الإرشادات استخدام القيمة الحالية لكل من حسابات المدينين والدائنين، واستخدام صافي القيمة القابلة للتحقق لكل من الأوراق المالية القابلة للتداول، والمنتجات التامة والمنتجات تحت التشغيل، وأي أصول رأسمالية قد تحتفظ بها الشركة بغرض البيع أو الاستخدام بصفة مؤقتة. واستخدام قيمة تقديرية لكل من الأصول غير الملموسة، والأراضي، والموارد الطبيعية، والأوراق المالية غير القابلة للتداول. ثم استخدام تكلفة الإحلال لكل من مخزون المواد الأولية والأصول طويلة

الأجل التي تحتفظ بها الشركة بغرض استخدامها.

بالإضافة إلى ذلك، وضع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عدة إرشادات أخرى لاستخدامها في العناصر الأخرى التي لم يتعرض لها الرأي المحاسبي رقم (١٦) وهي على النحو التالي:

١ - يجب تخصيص جزءاً من تكلفة شراء الشركة المندجة مقابل الأصول الملموسة وغير الملموسة القابلة للتحقق ذاتياً والتي نتجت من أنشطة البحث والتطوير التي قامت بها الشركة المندجة، أو الواجب استخدامها في مجال البحث والتطوير بواسطة الشركة الداجة. على أن تعالج هذه التكلفة فوراً كمصروفات وفقاً لتقرير FASB رقم (٢) الذي يقضي بمعالجة تكاليف البحث والتطوير كمصروفات، أما إذا كانت هذه الأصول سوف تستخدم في أغراض أخرى بخلاف البحث والتطوير فيتم استهلاكها أو استفادها خلال فترة استخدامها.

٢ - وفقاً لأسلوب الشراء عند المحاسبة عن الاندماج، يجب أن تصنف عقود الإيجار في دفاتر الشركة الداجة بنفس الطريقة المستخدمة في الشركة المندجة ما لم يكن هناك تعديل في أحد العقود بحيث ينظر إليه كعقد جديد. وطبقاً لذلك، فإن عقد الإيجار الرأسمالي غير المعدل الذي يظهر في سجلات الشركة المندجة يجب معالجته كعقد رأسمالي في سجلات الشركة الداجة، ومن ثم يعالج الأصل المستأجر والالتزامات المرتبطة به وفقاً لإرشادات الرأي المحاسبي رقم (١٦).

٣ - في حالة عدم استخدام الشركة المندجة الإعفاء الضريبي على الاستثمار الممنوح لها(*) قد لا تعترف به كأصل في دفاترها وفقاً للمبادئ التي جاءت بالتقرير

(*) (تفسير من المترجم) تمنح بعض التشريعات إعفاء ضريبي للشركات عند قيامها بشراء أصول طويلة الأجل، ويطلق عليه الإعفاء الضريبي على الاستثمار. وعندما تحصل إحدى الشركات على هذا الإعفاء تقوم بخضمه من الضريبة المستحقة على الدخل. وعادةً تمر فترة بين الحصول على الإعفاء واستخدامه بالخضم من ضريبة الدخل عند استحقاقها. وخلال تلك الفترة قد يعالج هذا الإعفاء بإثباته في الأصول واعتباره التزاماً على مصلحة الضرائب انتظاراً لخضمه من مستحقاتها ولكن تستلزم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عدم تبين الإعفاء الضريبي إلا عند استخدامه بالخضم فعلاً من مستحقات ضريبة الدخل.

المحاسبي رقم (٢). وفي مثل هذه الحالة، فإن أي إعفاء ضريبي غير مستخدم لا يسجل في دفاتر الشركة الدامجة حتى يستخدم هذا الإعفاء في مقابلة الضرائب على الدخل التي قد تستحق على الشركة الدامجة. وفي نفس الوقت، يجب تخفيض الشهرة المترتبة على الاندماج (أو زيادة الشهرة السالبة) بقيمة الإعفاء الضريبي عند استخدامه، ثم تستند الشهرة الموجبة المعدلة (أو الشهرة السالبة المعدلة) على مدى العمر الاقتصادي المقدّر لها.

٤ - قد تتوقع الشركة المندمجة قبل الاندماج وقوع أحداث أو نشأة ظروف في المستقبل قد تسفر عن أصول مشروطة (بخلاف المزايا المحتملة من ترحيل الخسائر)، أو التزامات مشروطة أو خسائر مشروطة قد تطرأ على الأصول. ويعني ذلك أن ظهور هذه العناصر معلق على شرط وقوع أحداث في المستقبل. وإذا كان الأمر كذلك، يجب تقويم مثل هذه العناصر باستخدام القيمة العادلة الجارية بشرط ألا يؤخذ احتمال حدوثها في الاعتبار إلا على مدى سنة واحدة من تاريخ الاندماج. وطبقاً لذلك يخصص جزءاً من تكلفة شراء الشركة المندمجة على هذه العناصر المشروطة طبقاً لقيمتها العادلة الجارية خلال الفترة التي يتم فيها التخصيص. وخلاف ذلك يخصص لهذه العناصر قيم على أساس تقديري إذا ظهر احتمال وجود أصل أو نشأة التزام أو حدوث خسائر عند إتمام الاندماج. وإذا ظهرت قيم دفترية لهذه العناصر في نهاية فترة التخصيص يجب تسويتها في صافي دخل الفترة.

Goodwill:

الشهرة

تسجل الشهرة المترتبة على عملية الإندماج، عندما تزيد تكلفة شراء الشركة المندمجة عن اقيمة العادلة الجارية لصافي أصولها القابلة للتحقق ذاتياً. وقد يستلزم الأمر تعديل مقدار هذه الشهرة عندما تستخدم الشركة الإعفاء الضريبي على الاستثمار المتاح لها كما أشرنا آنفاً. وقد تعدل الشهرة أيضاً إذا استفادت الشركة الدامجة بعد إتمام الإندماج من المزايا الضريبية الناتجة عن ترحيل خسائر العمليات السابقة.

الشهرة السالبة

Negative Goodwill

في بعض حالات الاندماج التي تعرض في شكل صفقة بسعر تحفيزي، قد تزيد القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول التي تم الحصول عليها عن إجمالي تكلفة شراء الشركة المندمجة. وتحدث مثل هذه الصفقات غالباً عندما تكون الشركة المندمجة قد تعرضت في الماضي لخسائر كبيرة أو تكون أسعار أسهمها في السوق منخفضة بدرجة ملحوظة. وفي هذه الحالة توزع الزيادة في القيمة العادلة الجارية عن تكلفة الشراء بطريقة تناسبية لتخفيض (دون أن يصل إلى مستو أقل من الصفر) المبالغ المخصصة أصلاً للأصول غير المتداولة بخلاف الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية. وإذا لم تستوعب عملية التوزيع السابقة الزيادة في القيم العادلة الجارية عن تكلفة الشراء، فيتم إنشاء حساباً يجعل دائماً بالمبلغ المتبقي من التوزيع، والذي يطلق عليه أحياناً الشهرة السالبة. وبذلك تعرف الشهرة السالبة بأنها الزيادة في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً المتعلقة بالشركة المندمجة عن تكلفتها بالنسبة للشركة الدامجة. وتستند الشهرة السالبة على مدى الفترات التي يتوقع أن تستفيد منها بشرط ألا تزيد عن أربعين عاماً.

مثال توضيحي للمحاسبة عن الإندماج
طبقاً لأسلوب الشراء مع وجود شهرة

Illustration Of Purchase Accounting With Goodwill

إندمجت شركة الغروب (المندمجة) في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ في شركة الشروق (الشركة الدامجة أو الباقية). وكانت كلتا الشركتين تستخدم المبادئ المحاسبية نفسها فيما يتعلق بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، علاوة على أن السنة المالية لكل منهما تنتهي في ١٢/٣٠ من كل عام. وقد أصدرت شركة الشروق ١٥٠ ٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريال (عندما كانت القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريالاً) مقابل كل أسهم رأس المال المصدرة والمتداولة الخاصة بشركة الغروب وعددها ١٠٠ ٠٠٠ سهم بدون قيمة إسمية، وكانت القيمة الاعتبارية للسهم ١٠ ريالات. وعلاوة على ذلك دفعت شركة الشروق التكاليف التالية لتنفيذ عملية الاندماج.

تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي تحملتها شركة الشروق (الداخلة)

٦٠ ٠٠٠ ريال	مصرفات المراجعين القانونيين
	المصرفات القانونية :
١٠ ٠٠٠	— الرسوم القانونية
٥٠ ٠٠٠	— مصاريف توثيق العقد
٥٦ ٢٥٠	مصرفات الفحص والاستقصاء
٢٣ ٠٠٠	مصرفات إصدار الأوراق المالية
٧٥٠	مصرفات تسجيل عقد الاندماج في مصلحة الشركات
٢٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج

ولم يتضمن عقد الاندماج أي تكاليف مشروطة. ونعرض فيما يلي
انميزانية لعمومية الموجزة لشركة الغروب قبل اندماجها مباشرة:

شركة الغروب (الشركة المندمجة) الميزانية العمومية (قبل إتمام الاندماج)

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

الأصول

١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	الأصول المتداولة
٣ ٠٠٠ ٠٠٠	صافي الأصول طويلة الأجل
٦٠٠ ٠٠٠	الأصول الأخرى
٤ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

٥٠٠ ٠٠٠ ريال	الالتزامات قصيرة الأجل
١ ٠٠٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
١ ٠٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاعترافية ١٠ ريال للسهم
٧٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
١ ٤٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٦٠٠ ٠٠٠ ٤ ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد اعتمد مجلس إدارة شركة الشروق على إرشادات الرأي المحاسبي رقم (١٦) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية عند تحديد القيم العادلة الجارية للأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً المتعلقة بشركة الغروب. وقد كانت هذه القيم على النحو التالي:

صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً المتعلقة
بشركة الغروب (الشركة المندمجة)

القيمة العادلة الجارية	
١ ١٥٠ ٠٠٠ ريال	الأصول المتداولة
٣ ٤٠٠ ٠٠٠	صافي الأصول طويلة الأجل
٦٠٠ ٠٠٠	الأصول الأخرى
(٥٠٠ ٠٠٠)	الالتزامات قصيرة الأجل
(٩٥٠ ٠٠٠)	الالتزامات طويلة الأجل (القيمة الحالية)
٣ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً

ونعرض في الجزء التالي قيود اليومية الواجب تسجيلها في شركة الشروق (الشركة الداخلة) لإثبات اندماج شركة الغروب في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ وفقاً لأسلوب الشراء. أما شركة الغروب (الشركة المندمجة) فهي تسجل قيود اليومية المتعلقة بتصفية الشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

شركة الشروق (الداخية)

قيود اليومية العامة

في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

الاستثمار في رأس مال شركة الغروب ٣٧٥٠ ٠٠٠

(١٥٠ ٠٠٠ سهم \times ٢٥ ريال)

أسهم رأس المال ١ ٥٠٠ ٠٠٠

علاوة الإصدار ٢ ٢٥٠ ٠٠٠

إثبات إدماج شركة الغروب وفقاً لأسلوب الشراء

الاستثمار في رأس مال شركة الغروب ٦٦ ٢٥٠

(٥٦ ٢٥٠ ريال + ١٠ ٠٠٠ ريال)

علاوة الإصدار (٢٠٠ ٠٠٠ - ٦٦ ٢٥٠) ١٣٣ ٧٥٠

التقديرات ٢٠٠ ٠٠٠

إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الغروب. حيث تم تحميل

حساب الاستثمار بالرسوم القانونية ومصاريف الفحص

والاستقصاء، أما باقي المصروفات فقد خفضت بها علاوة

الإصدار.

الأصول المتداولة ١ ١٥٠ ٠٠٠

الأصول طويلة الأجل (الصافي) ٣ ٤٠٠ ٠٠٠

أصول أخرى ٦٠٠ ٠٠٠

الحصص على الالتزامات طويلة الأجل ٥٠ ٠٠٠

الشهرة ١١٦ ٢٥٠

الالتزامات قصيرة الأجل ٥٠٠ ٠٠٠

الالتزامات طويلة الأجل ١ ٠٠٠ ٠٠٠

الاستثمار في رأس مال شركة الغروب ٣ ٨١٦ ٢٥٠

إثبات تخصيص تكلفة الاستثمار في شركة الغروب على

الأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً، ثم تخصيص

الجزء المتبقي من هذه التكلفة على الشهرة.

وقد تم تحديد قيمة الشهرة على النحو التالي :

ريال	ريال
٣٨١٦ ٢٥٠	التكلفة الاجمالية للاستثمار (٣٧٥٠ ٠٠٠ + ٦٦ ٢٥٠ ريال)
	يطرح (أ) التكلفة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً
٣١٠٠ ٠٠٠	(٤ ٦٠٠ ٠٠٠ - ١٥٠٠ ٠٠٠ ريال)
	(ب) الزيادة (أو العجز) في القيم العادلة الجارية
	لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً عن
	القيم الدفترية :
	الأصول المتداولة ١٥٠ ٠٠٠
	الأصول طويلة الأجل (صافي) ٤٠٠ ٠٠٠
	الالتزامات طويلة الأجل ٥٠ ٠٠٠
٣٧٠٠ ٠٠٠	
١١٦ ٢٥٠	قيمة الشهرة

شركة الغروب (المندجة)

قيد اليومية العامة

في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

الالتزامات قصيرة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	١ ٠٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال	١ ٠٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار، الزيادة عن القيمة الاعتبارية.	٧٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٤٠٠ ٠٠٠
الأصول المتداولة	١ ٠٠٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٦٠٠ ٠٠٠

إثبات تصفية الشركة وإدماجها في شركة الشروق.

مثال توضيحي للمحاسبة عن الإندماج طبقاً لأسلوب الشراء مع وجود شهرة سالبة

Illustration Of Purchase Accounting With «Negative Goodwill»

اشترت «شركة السلطان» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ صافي أصول «شركة السعيد» مقابل مبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال سددت نقداً. وقد دفع السلطان مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال رسوم قانونية لتنفيذ الإندماج. ونعرض في الجزء التالي الميزانية العمومية الموجزة لشركة السعيد قبل إتمام عملية الإندماج مباشرة، وتتضمن هذه الميزانية أيضاً بيانات عن القيمة العادلة الجارية.

شركة السعيد

الميزانية العمومية

في ٣٠/١٢/١٤٠٥ هـ.

القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية	
ريال	ريال	الأصول
١٩٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	الأصول المتداولة
٥٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	الاستثمار في أوراق مالية
٨٧٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٩٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	أصول غير ملموسة (الصافي)
١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٢٦٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
٢٤٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
٥٢٠ ٠٠٠	٥٢٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
٧٤٠ ٠٠٠	٧٦٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات

	الأسهم العادية لرأس المال، قيمة
٦٠٠ ٠٠٠	إسمية ريالاً واحداً
(١٤٠ ٠٠٠)	العجز
٤٦٠ ٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية
١ ٢٠٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وطبقاً لذلك تكون شركة السلطان قد اشترت صافي أصول قابلة للتحقق قيمتها العادلة الجارية مبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال (١ ٢٦٠ ٠٠٠ - ٧٦٠ ٠٠٠ ريال) بتكلفة إجمالية قدرها ٤٤٠ ٠٠٠ ريال (٤٠٠ ٠٠٠ + ٤٠ ٠٠٠ ريال). ويعني ذلك أن شركة السلطان حصلت على صافي الأصول بسعر يقل عن قيمتها السوقية العادلة بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال، ومن ثم يجب تخفيض هذا المبلغ من القيم العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة وفقاً لنسبة القيمة العادلة الجارية لكل عنصر وذلك على النحو التالي:

المبلغ الواجب تخفيضه من القيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل =

$$= ٦٠٠٠٠ \times \frac{٩٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠٠٠} = ٥٤٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

المبلغ الواجب تخفيضه من القيم العادلة الجارية للأصول غير الملموسة =

$$= ٦٠٠٠٠ \times \frac{١٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠٠٠} = ٦٠٠٠ \text{ ريال}$$

إجمالي الزيادة في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق عن التكلفة التي تحملتها الشركة الداجة

$$= ٦٠٠٠ \text{ ريال}$$

ويلاحظ أنه لم يوزع شيء من المبلغ الزيادة وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال على الأصول المتداولة أو الاستثمار في الأوراق المالية. وبناءً على ذلك نوضح فيما يلي قيود اليومية لتسجيل حصول شركة السلطان على صافي أصول شركة السعيد ودفع

مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال كمصاريف قانونية.

شركة السلطان (الشركة الدامجة)

قيود اليومية العامة

في ٣٠/١٢/١٤٠٥ هـ.

الاستثمار في صافي أصول شركة السعيد	٤٠٠ ٠٠٠
النقدية	٤٠٠ ٠٠٠

إثبات الحصول على صافي أصول شركة السعيد.

الاستثمار في صافي أصول شركة السعيد	٤٠ ٠٠٠
النقدية	٤٠ ٠٠٠

إثبات دفع المصاريف القانونية اللازمة
للحصول على صافي أصول شركة السعيد.

الأصول المتداولة	٢٠٠ ٠٠٠
الاستثمار في أوراق مالية	٦٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (٩٠٠ ٠٠٠ - ٥٤ ٠٠٠)	٨٤٦ ٠٠٠
الأصول غير الملموسة (١٠٠ ٠٠٠ - ٦ ٠٠٠)	٩٤ ٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل	٢٤٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠
الزيادة في الالتزامات طويلة الأجل	٢٠ ٠٠٠
(٥٢٠ ٠٠٠ - ٥٠٠ ٠٠٠)	
الاستثمار في صافي أصول شركة السعيد.	٤٤٠ ٠٠٠

إثبات توزيع تكلفة الشراء على صافي الأصول القابلة للتحقق، وتخفيض القيم العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بمقدار الزيادة في هذه القيم عن تكلفة الاندماج ما عدا الاستثمار في الأوراق المالية والأصول المتداولة.

المحاسبة طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Pooling - of - Interests Accounting:

من الخصائص المميزة لأسلوب اندماج الحقوق أنه في بعض حالات الاندماج التي تتم عن طريق إصدار أسهم تكون عملية الاندماج بطبيعتها عملية إدماج لحقوق المساهمين أكثر منها حصول على أصول. ويتحقق إدماج حقوق المساهمين عن طريق تبادل أسهم رأس المال بين شركات تكون متساوية في الحجم تقريباً. وفي مثل هذه الحالة تستمر الحقوق النسبية لمساهمي الشركات المكونة للاندماج دون تغيير، وتستمر كذلك إدارات هذه الشركات في أنشطتها كما كان الحال وهي شركات مستقلة. ولأن أي من الشركات الداخلة في الاندماج يمكن أن تكون شركة داخلة، فإن المحاسبة طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق يستلزم إظهار الأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة في شركة الاندماج الجديدة وفقاً للقيمة الدفترية التي تظهر بها هذه العناصر في السجلات المحاسبية للشركات المكونة للاندماج. وفي ظل هذا الأسلوب لا يؤخذ في الاعتبار القيمة العادلة الجارية سواء لأسهم رأس المال المصدرة أو لصافي أصول الشركة المندمجة.

مثال توضيحي للمحاسبة عن الاندماج طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Illustration of Pooling-of-Interests Accounting

يمكن استخدام أسلوب اندماج الحقوق في مثالنا السابق المتعلق بإدماج شركة الغروب في شركة الشروق، ونوضح فيما يلي قيود اليومية العامة في شركة الشروق وفقاً لهذا الأسلوب.

شركة الشروق (الشركة الداخلة)

قيود اليومية العامة

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

الأصول المتداولة	١ ٠٠٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
الأصول الأخرى	٦٠٠ ٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل	٥٠٠ ٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	١ ٠٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال	١ ٥٠٠ ٠٠
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٤٠٠ ٠٠٠

إثبات إدماج شركة الغروب وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

مصرفات تنفيذ عملية الإندماج	٢٠٠ ٠٠٠
النقدية	٢٠٠ ٠٠٠

إثبات تكاليف تنفيذ عملية الإندماج مع شركة الغروب.

ريال	كيفية تحديد علاوة الإصدار
١ ٧٠٠ ٠٠٠	رأس المال المدفوع في شركة الغروب قبل الاندماج
١ ٥٠٠ ٠٠٠	القيمة الاسمية للأسهم التي أصدرتها شركة الشروق
٢٠٠ ٠٠٠	علاوة إصدار الأسهم التي أصدرتها شركة الشروق

ولأنه في أسلوب اندماج الحقوق تكون عملية الاندماج بطبيعتها إدماجاً لحقوق المساهمين أكثر منها شراء للأصول، فلم نستخدم في قيد اليومية السابق «حساب الاستثمار في رأس مال شركة الغروب». وبدلاً من ذلك تضمن قيد اليومية القيم الدفترية لعناصر الأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة التي ظهرت

في الميزانية العمومية المتعلقة بشركة الغروب قبل تنفيذ عملية الاندماج. أما رأس المال المدفوع في شركة الغروب (أسهم رأس مال، وعلاوة الإصدار) فهو لم يؤخذ في الاعتبار. وبدلاً منه تم إثبات الأسهم التي أصدرتها شركة الشروق بقيمتها الاسمية وقدرها ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، والفرق وقدره ٢٠٠ ٠٠٠ ريال تم إثباته كعلاوة إصدار. وقد أوضحنا آنفاً كيفية التحقق من هذا الرقم عن طريق طرح القيمة الاسمية للأسهم المصدرة من إجمالي رأس المال المدفوع في الشركة المندجة.

وإذا كانت القيمة الاسمية للأسهم المصدرة بمعرفة شركة الشروق تزيد عن إجمالي رأس المال المدفوع في شركة الغروب، فعندئذٍ يظهر في قيد اليومية السابق حساب علاوة الإصدار مدينياً بالبلغ. وإذا كان رصيد حساب علاوة الإصدار في شركة الشروق لا يكفي لاستيعاب هذا المبلغ، يجب أن يخفض به حساب الأرباح المحتجزة.

وبالنسبة لمصروفات تنفيذ الاندماج المسجلة في قيد اليومية الثاني لا يخفض بها الدخل الخاص للضريبة، ولذلك، فإن شركة الشروق لا يجب أن تعدل مصروفات والتزامات ضريبة الدخل. أما قيد اليومية في دفاتر شركة الغروب المتعلق بتصفية الشركة فهو لا يختلف عن القيد السابق الذي عرضناه في أسلوب الشراء.

شروع استخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Popularity of Pooling Accounting

وافق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على استخدام أسلوب اندماج الحقوق في الدراسة المحاسبية رقم (٤٠) التي صدرت سنة ١٩٥٠ ميلادية بعنوان «اندماج الشركات». ومع ذلك لم يتضمن هذا التقرير المعايير التي تكفي للاسترشاد بها في تحديد ماهية حالات الاندماج التي يمكن أن يطبق عليها أسلوب اندماج الحقوق. ولذلك، صدرت دراسة أخرى برقم (٤٨) سنة ١٩٥٧ ميلادية بدلاً من الدراسة السابقة، وقد أوصت الدراسة الجديدة باستخدام أسلوب اندماج الحقوق في معظم حالات الاندماج التي تنطوي على مبادلة لأسهم رأس المال. ومع ذلك فقد فشلت الدراسة رقم (٤٨) هي الأخرى في وضع المعايير الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد حالات الاندماج التي يمكن أن يطبق عليها هذا الأسلوب.

ونتيجةً لذلك، تمت حالات اندماج كثيرة بين الشركات في الفترة من سنة ١٩٥٠ حتى سنة ١٩٦٠ م، وتمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بالرغم من أن واقع الأمر يشير إلى غياب هذه الخاصية في تلك الحالات.

وفي هذا الصدد ثار التساؤل عن أسباب تفضيل وانتشار المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، ويمكن توضيح بعض هذه الأسباب من المقارنة التالية بين قيود اليومية العامة التي تم بها تسجيل اندماج شركة الغروب في شركة الشروق طبقاً لمثلنا السابق.

المقارنة بين قيود اليومية في ظل أسلوبى الشراء واندماج الحقوق

المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء		المحاسبة وفقاً لأسلوب إندماج الحقوق
الأصول المتداولة	١١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
أصول أخرى	٦٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
الخصم على الالتزامات طويلة الأجل	٥٠٠٠٠	—
الشهرة	١١٦٢٥٠	—
مصرفات تنفيذ الاندماج	—	٢٠٠٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
أسهم رأس المال	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٢١١٦٢٥٠	٢٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	—	١٤٠٠٠٠٠
النقدية	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

Differences In Net Assets

الفروق في صافي الأصول

إن الفرق الأول الواجب أخذه في الاعتبار عند مقارنة القيود السابقة في كلا الأسلوبين هو أن صافي الأصول وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق كانت تبلغ ٢٩٠٠٠٠٠ ريال بينما كانت وفقاً لأسلوب الشراء مبلغ ٣٦١٦٢٥٠ ريالاً

زيادة قدرها ٢٥٠ ٧١٦ ريالاً. ونوضح في الجدول التالي مكونات هذا الفرق.

مكونات الفرق في قيم الأصول

الزيادة في قيم الأصول وفقاً لأسلوب الشراء عنها في أسلوب اندماج الحقوق: ريال

١٥٠,٠٠٠

الأصول المتداولة

٤٠٠,٠٠٠

الأصول طويلة الأجل

١١٦,٢٥٠

الشهرة

الزيادة في قيم الالتزامات وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق عنها

٥٠,٠٠٠

في أسلوب الشراء: الالتزامات طويلة الأجل

الزيادة في قيم صافي الأصول وفقاً لأسلوب الشراء عنها في

٧١٦,٢٥٠

أسلوب اندماج الحقوق

فإذا افترضنا أن الفرق في قيمة الأصول طويلة الأجل وقدره ٤٠٠ ٠٠٠ ريال متعلق بأصول قابلة للإستهلاك، فعندئذٍ سوف يزداد إجمالي مصروفات شركة الشروق في السنوات التالية لعملية الاندماج (في ١٤٠٥/١٢/٣٠) بمبلغ ٢٥٠ ٧١٦ ريال في ظل أسلوب الشراء عنها في أسلوب اندماج الحقوق.

فإذا افترضنا، على سبيل المثال، أن الفرق في الأصول المتداولة وقدرة ١٥٠ ٠٠٠ ريال يتعلق بالمخزون الذي سيحمل على تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وأن متوسط العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل عشر سنوات، وتستنفد الشهرة على مدى أربعين عاماً، والالتزامات طويلة الأجل تستحق السداد بعد خمس سنوات، ففي ظل هذه الافتراضات سوف يكون دخل شركة الشروق قبل الضرائب في نهاية سنة ١٤٠٦ أقل بمبلغ ٢٠٣ ٠٠٠ ريال تقريباً في ظل أسلوب الشراء بالمقارنة بأسلوب اندماج الحقوق. ويرجع ذلك إلى زيادة المصروفات في ظل أسلوب الشراء كما يتضح من الجدول التالي:

الفرق في الدخل قبل الضرائب
مقارنة بين أسلوب الشراء واندماج الحقوق

١٥٠ ٠٠٠ ريال	تكلفة البضاعة المباعة
٤٠ ٠٠٠	استهلاك أصول طويلة الأجل $(\frac{1}{10} \times ٤٠٠ ٠٠٠)$
٢٩٠٦	استفاد الشهرة $(\frac{1}{40} \times ١١٦ ٢٥٠)$
١٠ ٠٠٠	مصروف الفوائد $(\frac{1}{5} \times ٥٠ ٠٠٠)$
<hr/>	
٢٠٢ ٩٠٦	الزيادة في الدخل قبل الضريبة في أسلوب الاندماج عنه في أسلوب الشراء.

وفي واقع الأمر سوف ينخفض دخل شركة الشروق قبل الضرائب عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ (السنة التي تم فيها الاندماج) بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال إذا استخدمت أسلوب اندماج الحقوق، ويرجع ذلك إلى أنه في ظل هذا الأسلوب تحمل الفترة بمصروفات تنفيذ عملية الاندماج. ومع ذلك، قد يبدو الغموض في هذه الحالة في ظل حقيقة أخرى وهي أن قائمتي دخل شركتي الشروق والغروب سيتم إدماجهما عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ عند استخدام أسلوب اندماج الحقوق كما سيتضح ذلك في جزء تال.

الفروق في إجمالي رأس المال المدفوع

Differences in Total Paid-in Capital

إذا رجعنا إلى بيانات المثال السابق سنجد أن إجمالي رأس المال المدفوع في شركة الشروق سيكون أقل بمبلغ ١٩١٦ ٢٥٠ ريال $(٣٦١٦ ٢٥٠ - ١٧٠٠ ٠٠٠ = ١٩١٦ ٢٥٠)$ ريال وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق عنه في أسلوب الشراء. ومن هذا الفرق مبلغ ١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال $(١٤٠٠ ٠٠٠ - ٢٠٠ ٠٠٠)$ ريال ترجع للزيادة الصافية في الأرباح المحتجزة بشركة الشروق في ظل أسلوب اندماج الحقوق. وإذا كان القانون يسمح باستخدام هذا المبلغ عند الإعلان عن توزيعات، فعندئذ سيحقق أسلوب اندماج الحقوق ميزة أخرى.

تأثير التباين في معدلات السعر إلى ربحية السهم

Impact of Different Price-Earnings Ratios

من المزايا الأكثر أهمية التي يمكن تحقيقها عند المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق هي التأثير المحتمل على سعر سوق أسهم شركة الشروق إذا كان معدل سعر السهم إلى الربحية في شركتي الشروق والغروب مختلفاً بدرجة ملحوظة قبل حدوث الاندماج. فإذا افترضنا على سبيل المثال أن المقاييس المالية التالية لشركتي الشروق والغروب قبل حدوث الاندماج مباشرة.

شركة الشروق		شركة الغروب		السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠:
٥٠٠ ٠٠٠ *		٣٧٥ ٠٠٠ ريال		صافي الدخل
هـلـلـه رـيـال		هـلـلـه رـيـال		ربحية السهم
٥٠ —		٧٥ ٣		في يوم ١٤٠٥/١٢/٣٠
١ ٠٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠ سهم		عدد الأسهم العادية المتداولة**
٢٥		٣٠ ريال		سعر السهم في السوق
٥٠		٨		معدل السعر إلى الربحية
(*) (*) الصافي بعد مصروفات الاندماج التي تبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال.				
(**) (**) الأسهم المتداولة على مدى العام.				

وبعد تنفيذ عملية الاندماج طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق، سوف تفصح قائمة دخل شركة الشروق عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ عن صافي دخل مجمع قدره ٨٧٥ ٠٠٠ ريال - هو إجمالي صافي دخل الشركتين. وطبقاً لذلك سوف تزداد ربحية السهم المجمعة في شركة الشروق لتصبح ٧٦ هـلـلـه تقريباً، ويتم حسابها بقسمة الأرباح المجمعة وقدرها ٨٧٥ ٠٠٠ ريال على ١ ١٥٠ ٠٠٠ سهم

(١٠٠٠٠٠٠٠ سهم + ١٥٠٠٠٠٠ سهم)، وهي الأسهم المتداولة في شركة الشروق خلال السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠. فإذا استمر معدل السعر إلى الربحية في شركة الشروق دون تغيير، فعندئذٍ قد يرتفع سعر السهم في السوق بعد حدوث الاندماج ليصبح ٣٨ ريال للسهم (٧٦ × ٥٠) أي بزيادة تعادل ٥٢٪. بالإضافة إلى ذلك قد تتمتع شركة الشروق بسمعة طيبة كشركة سريعة النمو.

الانحرافات في تطبيق أسلوب اندماج الحقوق

Abuses Of Pooling Accounting

إن المزايا السابقة التي تنتج عن تطبيق أسلوب اندماج الحقوق، بالإضافة إلى عدم وجود معايير حاسمة في الدراسة رقم (٤٨)، أدى إلى مساوئ خطيرة نتيجة سوء تطبيق هذا الأسلوب. ومن هذه المساوئ تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي على شركات اندمجت في الماضي وفقاً لأسلوب الشراء، والجمع بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق في عملية اندماج واحدة، واستخدام أسهم الخزينة في الوفاء بتكلفة الاندماج، وإصدار أوراق مالية غير عادية، ثم تحقيق مكاسب فورية، وغيرها من العيوب التي سوف نوجزها فيما يلي:

(أ) تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي Retroactive Poolings

بعد صدور الدراسة رقم (٤٨) عمد بعض المحاسبين إلى تفسير شروطها بطريقة تسمح لهم بتطبيق أسلوب اندماج الحقوق على بعض حالات الاندماج التي تمت مسبقاً وتمت المحاسبة عنها وفقاً لأساس الشراء كما جاء بالدراسة رقم (٤٠). وترتب على ذلك، وجود عدد ملحوظ من حالات الاندماج التي سبق تسجيلها طبقاً لأساس الشراء في الفترة من أواخر سنة ١٩٥٠ م إلى أوائل سنة ١٩٦٠ م ثم إخضاعها للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي عن طريق تعديل القوائم المالية السابقة. وقد أدى هذا الإجراء إلى إثارة العنيد من الأسئلة من قبل مستخدمي القوائم المالية حول مدى سلامة كلتا الطريقتين.

(ب) تطبيق أسلوب اندماج الحقوق إقراراً للواقع Retrospective Polling

هناك رأي يقول بأن الشركات الداخلة في اندماج الحقوق تكون مصالحها مندمجة فعلياً قبل إنجاز عملية الاندماج بطريقة قانونية، ويعني هذا أن تطبيق أسلوب اندماج الحقوق ليس إلا إقراراً للواقع الموجود. وفي هذه الحالة يتم تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بعد إقفال السنة المالية للشركة الداخلة، ولكن قبل إصدار قوائمها المالية السنوية بافتراض أن الاندماج قد تم قانونياً خلال السنة الماضية. وعندئذ تصدر قائمة الدخل النهائية متضمنة نتائج عمليات الشركة المندمجة عن السنة السابقة. وطبقاً لذلك، فإن ربحية السهم المستهدفة يمكن تحقيقها عن طريق إجراء التسويات اللازمة في ورقة العمل.

(ج) الجمع بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق في عمليات اندماج Part-Pooling, Part Purchase Accounting واحدة

يتم المحاسبة في بعض حالات الاندماج التي تنطوي على إصدار أسهم بالإضافة إلى دفع نقدية والتعهد بأذن دفع وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بالنسبة للجزء المتعلق بإصدار الأسهم، أما الجزء الآخر فيتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب الشراء. وهذا الأسلوب المختلط لا يتسق مع الإطار العام للنظرية المحاسبية.

(د) إصدار أسهم خزينة Treasury Stock Issuances

إن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق تتطلب مبادلة أسهم رأس المال بين الشركات المكونة للإندماج. ومن الطرق المقترحة لتجنب احتمال تخفيض ربحية السهم نتيجة لإصدار أسهم جديدة هو الحصول على أسهم خزينة نقداً ثم إعادة إصدارها لإتمام عملية الإندماج. وإذا كنا نغلب جوهر هذه العملية على مظهرها فهي تعتبر عملية نقدية، وليست مقابل إصدار أسهم رأس مال.

(هـ) إصدار أوراق مالية غير عادية Issuance of Unusual Securities

من الوسائل الأخرى التي تستخدم لتقليل الآثار المخفضة لربحية السهم، إقترح البعض استخدام أوراق مالية غير عادية لإتمام الاندماج. وقد تكون هذه الأوراق في شكل أسهم ممتازة، أو فئة خاصة من الأسهم العادية، حيث تكون في

معظم الأحوال قابلة للتحويل إلى أسهم عادية في الشركة الدامجة. وهذه الأوراق المالية غير العادية لا تعتبر أسهم عادية معادلة في جوهرها، ومع ذلك فإن حالات الاندماج التي تنطوي على مثل هذه الأوراق تعالج كاندماج حقوق.

(و) تحقيق مكاسب فورية Creation Of «Instant Earnings»

سبق أن قارنا في الصفحات السابقة قيود اليومية في شركة الشروق وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق والشراء، وقد اتضح لنا أن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق قد يؤدي إلى زيادة فورية في ربحية السهم في السنة التي تم فيها الاندماج. ومن الأساليب الأخرى التي تؤدي إلى تحقيق مكاسب فورية بيع أصول الشركة المندمجة بعد فترة قصيرة من إتمام الاندماج، لأن سعر البيع يكون مرتفعاً عن القيمة الدفترية لهذه الأصول بصفة عامة. ويكون عادةً سعر البيع موازياً للقيمة العادلة الجارية لأسهم رأس المال المصدرة بمعرفة الشركة الدامجة. ويعني ذلك أن المكاسب الفورية هي في واقع الأمر مكاسب صورية، لأن المبلغ المحصل من بيع الأصول يوازي قيمة الأسهم المصدرة لإتمام الاندماج.

(ز) احتمال إصدار أسهم إضافية Contingent Payouts

إذا كان إدماج حقوق المساهمين مسألة حقيقية وليست صورية، فليس من المتوقع وجود التزامات مشروطة فيما يتعلق بعدد أسهم رأس المال الواجب إصدارها لإتمام الاندماج. وبالرغم من ذلك، فهناك عدد كبير من حالات الاندماج تنطوي على احتمال مشروط لإصدار أسهم إضافية، ومع ذلك يتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

(ح) إخفاء تكاليف تنفيذ الاندماج عند استخدام أسلوب اندماج الحقوق «Burying» The Costs of Pooling Type Business Combinations

سجلت تكاليف تنفيذ الاندماج في معظم الحالات التي تمت وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق قبل سنة ١٩٧٠ ميلادية في الجانب المدين من علاوة الإصدار بدلاً من تسجيلها كمصروفات اندماج. ويتعارض هذا الأسلوب مع الافتراض الأساسي الذي يقضي بأن اندماج الحقوق ليس في جوهره عملية حيازة أصول شركة بمعرفة

شركة أخرى أو الحصول على رأس مال جديد.

إنحرافات في تطبيق المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء

Abuses of Purchase Accounting

لم يسلم كذلك أسلوب الشراء من سوء التطبيق خلال الفترة من سنة ١٩٥٠ م حتى سنة ١٩٦٠ م. وينصب الخطأ الأساسي في تطبيق هذا الأسلوب على عدم توزيع تكلفة شراء الشركة المندمجة على كل من الأصول الصافية القابلة للتحقق والشهرة التي تم الحصول عليها. واضطرت بعض الشركات إلى استخدام حساب بعنوان «الزيادة في تكلفة صافي الأصول»، والإفصاح عنه في الميزانية العمومية التي صدرت بعد الاندماج كأحد الأصول غير الملموسة - الذي لا يخضع عادةً للاستنفاد. ويترتب على ذلك، أن المكاسب التي تتحقق بعد الاندماج طبقاً لأسلوب الشراء توازي المكاسب التي تتحقق فيما لو استخدم أسلوب اندماج الحقوق. وكما هو الحال أيضاً في أسلوب اندماج الحقوق، غالباً ما تتج مكاسب فورية نتيجة بيع الأصول القابلة للتحقق بعد الاندماج مباشرة نتيجة إثباتها بقيم منخفضة.

تعديل المعايير والقواعد المحاسبية

بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين : **Action by the AICPA**

ظهر رد فعل مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمجمع الأمريكي في سنة ١٩٧٠ م في محاولة للقضاء على مساوئ تطبيق أسلوبي اندماج الحقوق والشراء عن طريق التشدد في القواعد التي تسمح بتطبيق أسلوب اندماج الحقوق، ومن ثم تقييد الحالات التي يمكن أن يطبق عليها هذا الأسلوب. ويشير الرأي المحاسبي رقم (١٦) الذي أصدره المجلس المذكور إلى هذا الاتجاه على النحو التالي:

لقد استنتج المجلس بأن كل من أسلوب الشراء وأسلوب اندماج الحقوق مقبولين عملياً في مجال المحاسبة عن الاندماج، ولكنها لا يصلحان كبديلين لنفس الحالة، فهناك حالات معينة فقط هي التي يمكن أن يطبق عليها أسلوب اندماج الحقوق، حيث تسجل أصول والتزامات الشركات المندمجة وفقاً لقيمتها الدفترية. أما حالات الاندماج الأخرى، فمن الواجب المحاسبة عنها كعملية حيازة أصول

شركة أو أكثر بمعرفة شركة أخرى. ويجب تحديد تكلفة هذه الأصول على ضوء المبادئ المحاسبية المتعلقة بحياسة الأصول. وعندئذ يجب توزيع هذه التكلفة على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً وعلى الالتزامات المفترضة اعتماداً على القيمة العادلة الجارية، أما التكلفة غير الموزعة فيجب معالجتها كشهرة.

ونتيجة لصدور الرأي المحاسبي رقم (١٦) تقلصت حالات سوء تطبيق أسلوب اندماج الحقوق والشراء التي أشرنا إليها في الجزء السابق. فقد منع هذا الرأي المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي، ومنع كذلك الجمع بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق في المحاسبة عن حالة اندماج واحدة. وقد وضعت قيود على استخدام أسهم الخزينة والأوراق المالية المختلطة لإتمام أي عملية اندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. علاوة على ذلك أصبح أسلوب اندماج الحقوق ممنوعاً في الحالات التي تنطوي على التزامات محتملة أو تعتمد على خطط للتخلص من الأصول التي تم الحصول عليها بعد عملية الاندماج. أما التكاليف المتعلقة بتنفيذ الاندماج فهي تعالج كمصروفات في أسلوب اندماج الحقوق بالرغم من أنها غير قابلة للخصم من وعاء ضريبة الدخل.

الشروط اللازمة لتطبيق أسلوب اندماج الحقوق

Conditions Requiring Pooling Accounting

لقد وضع مجلس المبادئ المحاسبية اثني عشر شرطاً يجب توفرها لكي يمكن استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن الاندماج. وتبويب هذه الشروط في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

المجموعة الأولى - تتضمن شروطاً تتعلق بالشركات المكونة للإندماج. والهدف من شروط هذه المجموعة التأكد من أن الاندماج هو في حقيقته إدماجاً لحقوق مساهمي شركتين أو أكثر، وأن حقوق مساهمي هذه الشركات كانت مستقلة فعلاً قبل الدخول في عملية الاندماج.

المجموعة الثانية - تتضمن شروطاً تتعلق بطريقة إدماج حقوق الملكية. وشروط هذه المجموعة تدعم متطلبات المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق وذلك

عن طريق التأكد بأن الاندماج في جوهره قد تم فعلاً عن طريق مبادلة الأسهم العادية لرأس المال.

المجموعة الثالثة - تتضمن شروطاً تتعلق بعدم وجود عمليات مخططة. تمنع شروط هذه المجموعة وجود أي عمليات مخططة تؤدي إلى صورية اندماج الحقوق.

فإذا توفرت الشروط الاثني عشر في عملية الاندماج يجب المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بصرف النظر عن الشكل القانوني للعملية (سواء أكان اندماج قانوني أم سيطرة أم شراء أصول) ويعني ذلك أن الاندماج عن طريق حيازة الأصول يمكن معالجته كمبادلة لحقوق الأسهم العادية، إذا توفرت فيه شروط المحاسبة وفقاً لاندماج الحقوق.

ونعرض في نهاية هذا الفصل الشروط الإثنا عشر التي أقرها مجلس المبادئ المحاسبية وهي لا تحتاج إلى تفسير باستثناء أربعة شروط سوف نتناولها بإيجاز في الجزء التالي:

(أ) استقلال الشركات المكونة للاندماج

Independence Of Constituent Companies

لا يجب أن تمتلك أي شركة داخلية في عملية الاندماج أكثر من ١٠٪ من الأسهم العادية لأي شركة أخرى داخلية في الاندماج في تاريخ بدء إجراءات الاندماج حتى يتم تنفيذها. ومخالفة هذا الشرط يعني أن الشركات قد لا تكون مستقلة عن بعضها البعض، لأن ملكية أكثر من ١٠٪ من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها غالباً ما يعنى الفرصة للشركة المستثمرة أن تؤثر عليها بدرجة أو بأخرى.

(ب) المبادلة الجوهرية للأسهم العادية (لا تقل عن ٩٠٪)

Substantially All Voting Common Stock

يتطلب هذا الشرط أن تكون ٩٠٪ على الأقل من الأسهم العادية المتداولة للشركة المندجة موضوعاً للمبادلة مع الأسهم العادية للشركة الداجة. وعند حساب عدد الأسهم المستبدلة يجب استبعاد الأسهم التالية:

١ - الأسهم التي تحتفظ بها الشركة الداجمة أو أي شركة تابعة لها قبل بداية عملية الاندماج.

٢ - الأسهم التي تحصل عليها الشركة الداجمة أو أي شركة تابعة لها بعد بدء إجراءات الاندماج بخلاف ما يتم استبداله مقابل الأسهم العادية التي تصدرها الشركة الداجمة.

٣ - أسهم الشركة المندجة التي تظل موضوعاً للتداول في تاريخ تمام الاندماج.

علاوة على ذلك، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار أي أسهم عادية خاصة بالشركة الداجمة تمتلكها أو تحصل عليها الشركة المندجة قبل الاندماج، لأن هذه الأسهم يجب تحويلها إلى ما يعادلها من أسهم الشركة المندجة عند اختبار شرط الـ ٩٠٪.

ولتوضيح كيفية تطبيق مفهوم استقلال الشركات عن بعضها، وإجراء اختبار مدى خضوع ٩٠٪ من الأسهم العادية للشركة المندجة للمبادلة مع الأسهم العادية للشركة الداجمة، نفترض أنه في ١٣ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ بدأت «شركة العادل» و«شركة الشريف» في تنفيذ خطة للاندماج. وفي ظل هذه الخطة، يتم مبادلة $1\frac{1}{4}$ سهم من الأسهم العادية لرأس مال شركة العادل (كانت الأسهم العادية المصدرة قبل تاريخ بدء الخطة ١٠٠٠٠٠٠ سهم) مقابل كل سهم من الأسهم العادية لشركة الشريف (كانت الأسهم المصدرة قبل تاريخ بدء الخطة ١٠٠٠٠٠ سهم).

وفي ذلك الوقت، كانت شركة العادل تمتلك ٧٥٠٠ سهم من أسهم شركة الشريف، بينما كانت شركة الشريف تمتلك ٦٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة العادل، علاوة على احتفاظها بعدد من أسهمها في الخزينة قدره ٥٠٠ سهم. وطبقاً لذلك كانت ما تمتلكه كل شركة من الأسهم العادية المتداولة للشركة الأخرى لا يزيد عن ١٠٪. وهو الأمر الذي يتفق مع شرط استقلال الشركات الداخلة في عملية الاندماج، فشركة العادل تمتلك ٧,٥٤٪ فقط من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشريف (٧٥٠٠ سهم ÷ ٩٩٥٠٠ سهم = ٧,٥٤٪)، وتمتلك شركة الشريف ٦٪ فقط من الأسهم العادية المتداولة لشركة العادل (٦٠٠٠ سهم ÷ ١٠٠٠٠٠ سهم = ٦٪). وفي ٢٦ من ربيع الأول سنة

١٤٠٥، علاوة على ما سبق، اشترت شركة العادل ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشريف وسددت الثمن نقداً (أي ما يعادل ١,٠٠٥٪)، وفي ٣٠ من جمادي الثانية أصدرت شركة العادل ١٣٦ ٥٠٠ سهم من أسهمها العادية مقابل ٩١ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشريف حتى تكتمل عملية الاندماج.

وعندئذ يجب اختبار شرط الـ ٩٠٪ على النحو التالي:

اختبار شرط المبادلة الجوهرية للأسهم العادية وفقاً لمتطلبات المحاسبة بأسلوب اندماج الحقوق

١٠٠ ٠٠٠	١٤٠٥	إجمالي الأسهم العادية الفصدرة بمعرفة شركة الشريف حتى ٣٠ جمادي الثانية
٥٠٠		يُخرج سهم الحرية
		إجمالي الأسهم العادية المتداولة في ٣٠ جمادي الثانية ١٤٠٥
٩٩ ٥٠٠		يُخرج
	٧ ٥٠٠	أسهم شركة الشريف المملوكة بواسطة شركة العادل في ١٣ ربيع الأول ١٤٠٥
	١ ٠٠٠	سهم شركة الشريف التي تم شرائها بمعرفة شركة العادل نقداً في ٢٦ ربيع الأول ١٤٠٥
	٤ ٠٠٠	٣٠ ربيع الأول (٦ ٠٠٠ ÷ ١)
١٢ ٥٠٠		
		عدد الأسهم المتبادلة فعلاً مقابل أسهم شركة العادل
٨٧ ٠٠٠		في تاريخ الاندماج
٨٩ ٥٠٠		نصيب شرط الـ ٩٠٪ (٩٠ × ٩٩ ٥٠٠) (٩٠٪)

ويتضح من ذلك أن الأسهم المتاحة للتبادل فعلاً في ٣٠ جمادي الثانية قدرها ٨٧ ٠٠٠ سهم، وهي أقل من ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة في ذلك التاريخ ومن ثم فإن عملية الاندماج لا تتفق وشروط المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. أما الفرق وقدره ٤ ٠٠٠ سهم بين الأسهم المتبادلة مقابل الاندماج (٨٧ ٠٠٠ سهم) والأسهم المتبادلة فعلاً (٩١ ٠٠٠) هو ما يعادل الأسهم الموجودة لدى الشركة المندمجة من أسهم الشركة الدامجة قبل حدوث الاندماج.

Restrictions on Treasury Stock**(ج) القيود على أسهم الخزينة**

حتى يمكن تجنب سوء استخدام أسهم الخزينة في عمليات الاندماج، اشترط الرأي المحاسبي رقم (١٦) أنه إذا كان الاندماج قد تم وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، وأن الشركة الداخلة استخدمت أسهم الخزينة في إتمام عملية الاندماج، فمن اللازم أن يكون حيازة الشركة الداخلة لأسهم الخزينة قد تم وفقاً لخطة منظمة. وأن تكون هذه الخطة قد سبق إقرارها قبل ستين على الأقل من بدء إجراءات الاندماج، ويجب أن تكون حيازة أسهم الخزينة قد تمت وفقاً لخطة الشراء المعلنة مسبقاً، ويطلق على أسهم الخزينة التي تتفق مع القيود السابقة بأنها أسهم خزينة ملائمة (غير مقيدة). وإذا استخدمت أسهم الخزينة الملائمة في ظل أسلوب اندماج الحقوق يتم المحاسبة عنها كما لو كانت ألغيت ثم أعيد إصدارها.

(د) عدم وجود شرط إصدار أسهم في المستقبل No Pending Provisions

حتى يمكن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، لا يجب أن يكون هناك شرط لإصدار أسهم في المستقبل إلى مساهمي الشركة المندمجة بعد البدء في عملية الاندماج. علاوة على ذلك، لا يجب إصدار أسهم إلى طرف ثالث حتى يحل موعد الوفاء بهذا الالتزام المشروط.

الافصاح عن الاندماج في القوائم المالية**Presentation of Business Combinations in Financial Statements**

عندما تندمج شركة أو أكثر في شركة قائمة، أو تندمج شركتين أو أكثر لتكوين شركة جديدة، أو عند شراء أصول شركة أخرى يجب أن تتضمن الميزانية العمومية في تاريخ إتمام الاندماج كل الأصول والالتزامات المتعلقة بالشركات المكونة للإندماج سواء تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء أو أسلوب اندماج الحقوق (في حالة سيطرة شركة على أخرى يجب إصدار ميزانية عمومية موحدة والتي تنتج عن العلاقة بين الشركة القابضة والتابعة وسنعرض ذلك تفصيلاً في الفصلين التاليين). أما إعداد قائمة دخل مجمعة عن الفترة المحاسبية التي يتم فيها الاندماج فسوف يتوقف على ما إذا كانت طريقة المحاسبة عن الاندماج تتم وفقاً لأسلوب الشراء أم أسلوب اندماج الحقوق.

Purchase Method**قائمة الدخل في ظل أسلوب الشراء**

يجب إذا استخدمنا أسلوب الشراء أن تتضمن قائمة دخل شركة الاندماج عن الفترة المحاسبية التي حدث فيها الاندماج نتائج عمليات الشركة المندمجة بعد تاريخ الاندماج فقط. فعلى سبيل المثال، ستكون قائمة دخل شركة الشروق بعد الاندماج عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ وفقاً لأسلوب الشراء مماثلة لقائمة الدخل التي تعدها نفس الشركة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق باستثناء صافي الدخل الذي يبلغ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال ومصرفات العمليات التي تبلغ ١ ١٠٠ ٠٠٠ ريال، كما يتضح من قوائم الدخل التي سنعرضها فيما بعد. (ويرجع سبب التباين إلى وجود ٢٠٠ ٠٠٠ ريال تكاليف تنفيذ الاندماج لا تسجل كمصرفات في أسلوب الشراء ومبلغ ٦٦ ٢٥٠ ريال تعتبر جزءاً من تكلفة صافي الأصول التي تحملتها شركة الشروق، ثم مبلغ ١٣٣ ٧٥٠ ريال خفضت بها علاوة الإصدار).

Pooling Method**قائمة الدخل في ظل أسلوب اندماج الحقوق**

يجب أن تتضمن قائمة دخل شركة الاندماج إذا تم استخدام أسلوب اندماج الحقوق عن الفترة المحاسبية التي حدث فيها الاندماج نتائج عمليات الشركات المكونة للاندماج كما لو كان الاندماج قد حدث في بداية الفترة المحاسبية. فطبقاً لرأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم (٢٠) بعنوان «التغيرات المحاسبية» تؤدي عملية الاندماج التي يتم المحاسبة عنها بأسلوب اندماج الحقوق إلى تغيير في الوحدة المحاسبية موضوع التقرير. وطبقاً لذلك، يجب تعديل القوائم المالية المقارنة عن الفترات السابقة حتى تفصح عن المعلومات المالية الملائمة للوحدة المحاسبية الجديدة. ويستلزم ذلك استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات قبل الاندماج من قوائم دخل شركة الاندماج بنفس الطريقة السابق استخدامها في الفصل السابق المتعلق بالفروع.

إن استخدام هذه الطريقة في الإفصاح تنبع من المفهوم الذي يقوم عليه أسلوب اندماج الحقوق الذي ينطوي على إدماج حقوق المساهمين أكثر منه مجرد حيافة الأصول. وطلما أنه يتم إدماج حقوق المساهمين فمن اللازم إدماج القوائم

المالية السابقة التي تفصح عن التغيرات في هذه الحقوق.

ولتوضيح ما سبق، نفترض أن قائمتي دخل شركتي الشروق والغروب عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ (قبل إتمام الاندماج الذي عرضناه في هذا الفصل) كانتا على النحو التالي:

قوائم الدخل للشركات المكونة للإندماج		
قبل إتمام عملية الاندماج عن السنة		
المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠		
شركة الغروب	شركة الشروق	
ريال	ريال	
٥ ٠٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	المبيعات
		التكاليف والمصروفات:
٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٧ ٠٠٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٩٦٢ ٠٠٠	٩١٣ ٠٠٠	مصروفات العمليات
١٠٠ ٥٠٠	١٥٠ ٠٠٠	مصروف الفوائد
٥٦٢ ٥٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
٤ ٦٢٥ ٠٠٠	٩ ٥٠٠ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٣٧٥ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	صافي الدخل
(*) يتضمن هذا المبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال مصروفات اندماج.		

فإذا افترضنا أن مصروف الفوائد في شركة الغروب يتضمن مبلغ ٢٥ ٠٠٠ ريال مدفوع إلى شركة الشروق على قرض تم سداؤه قبل ١٤٠٥/١٢/٣٠، وأن إيرادات مبيعات شركة الشروق يتضمن ٢٥ ٠٠٠ ريال إيرادات الفوائد المحصل من شركة الغروب (تم إثبات إيرادات الفوائد ضمن المبيعات بافتراض أن أهميتها النسبية ضئيلة). وعلى ضوء هذه المعلومات يتم إعداد ورقة العمل التالية تمهيداً لإعداد قائمة دخل بعد الاندماج في شركة الشروق وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

شركة الشروق
ورقة عمل لإعداد قائمة دخل مجمعة
(وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق)
عن السنة المنتهية في ١٢/٣٠/١٤٠٥ هـ

قائمة الدخل المجمعة	الاستبعادات	شركة الغروب	شركة الشروق	
١٤٩٧٥٠٠٠	(١) (٢٥٠٠٠)	٥٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	المبيعات
١٠٠٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	التكاليف والمصروفات
٢٢٦٢٠٠٠		٩٦٢٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٢٢٥٥٠٠	(١) (٢٥٠٠٠)	١٠٠٥٠٠	١٥٠٠٠٠	مصروفات العمليات
١٦١٢٥٠٠		٥٦٢٥٠٠	١٠٥٠٠٠٠	مصروف الفوائد
				مصروف ضريبة الدخل
١٤١٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠)	٤٦٢٥٠٠٠	٩٥٠٠٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٨٧٥٠٠٠	صفر	٣٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	صافي الدخل

(أ) استبعاد الفوائد المحصلة بمعرفة شركة الشروق من شركة الغروب.

الإفصاح عن الاندماج في شكل ملاحظات في القوائم المالية

Disclosure of Business Combinations in Financial Statements

نظراً للطبيعة المعقدة التي تنطوي عليها عمليات الاندماج، ولتأثيرها الكبير على المركز المالي ونتائج عمليات شركة الاندماج، يستلزم الأمر أن يكون الإفصاح شاملاً في الفترة التي حدث فيها الاندماج. ونعرض فيما يلي نموذجين للملاحظات التي وردت في تقارير سنوية نشرت حديثاً متعلقة بشركات مساهمة عامة. والنموذج الأول وفقاً لأسلوب الشراء، أما النموذج الثاني فهو وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

أسلوب الشراء

بتاريخ ١٤٠٦/٤/٢ حصلت الشركة على كل أصول الشركة المندمجة متضمنة المخزون السلعي وقد سدد الثمن نقداً وقدره ٨٤٠٠٠٠٠ دولار. وقد

تعهدت الشركة أيضاً بمدفوعات مستقبلية حتى شهر رجب ١٤٠٩ مشروطة بالمبيعات التي قد تتم من إحدى العلامات التجارية التي تم الحصول عليها.

وقد تمت المحاسبة عن هذه الأصول وفقاً لأسلوب الشراء، وهناك مبلغ مدفوع بالزيادة عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة قدره ٣٩٩ ٠٠٠ دولار سوف يستنفد على خمسة عشر عاماً. وقد تم تسجيل التكاليف المشروطة كأصل غير ملموس قابل للاستنفاد على مدى فترة الالتزام. هذا وتتضمن قائمة الدخل الموحدة نتائج عمليات الشركة المندمجة منذ تاريخ إدماجها. هذا وقد تم تعديل البيانات المقارنة لتعكس تسوية الأصول غير الملموسة، وطبقاً لذلك فإن المبيعات عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠، والسنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هي ٧٩٣ ٦٢٧ ٠٠٠ دولار و ٧٧٧ ٧١٥ ٠٠٠ دولار على التوالي وصافي الدخل ٩ ٨٧٩ ٠٠٠ دولار، ١٢ ٠١٥ ٠٠٠ دولار على التوالي، وربحية السهم ١,١٧ دولار و ١,٤٠ دولار على التوالي.

Pooling of Interests

أسلوب اندماج الحقوق

في شهر ذي الحجة ١٤٠٥ أدمجت الشركة شركة أخرى مقابل إصدار ٦ ٤٧٧ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية للشركة. وقد تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، وطبقاً لذلك، تم تعديل كل البيانات المالية الخاصة بالفترات المحاسبية السابقة قبل الاندماج حتى يمكن تجميع عمليات الشركة مع عمليات الشركة المندمجة.

ونوضح فيما يلي صافي الإيرادات وصافي الدخل لكلتا الشركتين بصفة مستقلة عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ مقارنة مع السنة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.

صافي الإيرادات	صافي الدخل	
(بالمليون ريال)	(بالمليون ريال)	
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠		
١٨٤٨	٤٣	الشركة الداخلة (وفقاً للتقارير السابقة)
١٣٧	١٠	الشركة المندمجة
١٩٨٥	٥٣	شركة الاندماج
عن السنة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠		
٢٥٨٢	٩٠	الشركة الداخلة (وفقاً للتقارير السابقة)
١٥٠	١١	الشركة المندمجة
٢٧٣٢	١٠١	شركة الاندماج

موضوعات أخرى في المحاسبة عن الاندماج

Other Topics in Accounting for Business Combination

الاندماج لتكوين شركة جديدة وفقاً لأسلوب الشراء: لأن الشركة الجديدة تصدر أسهم رأس مال لإتمام الاندماج، فيجب اختيار إحدى الشركات المكونة للاندماج واعتبارها شركة داخلة (Combinor) وفقاً للرأي المحاسبي رقم (١٦) الذي عرضنا في بداية هذا الفصل. وبعد تحديد الشركة الداخلة تسجل الشركة الجديدة صافي الأصول التي حصلت عليها من الشركة الداخلة وفقاً للقيمة الدفترية التي تظهر في سجلاتها المحاسبية، أما صافي الأصول التي تحصل عليها من الشركة أو الشركات المندمجة الأخرى فتسجل في الشركة الجديدة وفقاً لقيمتها العادلة الجارية.

ولتوضيح ذلك نفترض أن شركتي الشمال والجنوب قررتا الاندماج عن طريق تكوين شركة جديدة باسم شركة الشروق، على أن تتم المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وقد كانت الميزانيتان العموميتان لكلتا الشركتين في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ، قبل الاندماج مباشرة، على النحو التالي:

شركة الشمال وشركة الجنوب
الميزانيتان العموميتان (قبل الاندماج)
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

شركة الجنوب	شركة الشمال	
		الأصول
٤٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	الأصول المتداولة
١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠	العقارات والمعدات (صافي)
٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	الأصول الأخرى
<u>١ ٩٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٢ ٨٠٠ ٠٠٠</u>	جملة الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
٢٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
٦٢٠ ٠٠٠	٤٣٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، قيمة إسمية عشرة ريالات
٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
<u>٣ ٨٠ ٠٠٠</u>	<u>١ ١٧٠ ٠٠٠</u>	الأرباح المحتجزة
<u>١ ٩٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٢ ٨٠٠ ٠٠٠</u>	جملة الإلتزامات وحقوق الملكية

وقد كانت القيمة العادلة الجارية لالتزامات كلتا الشركتين مساوية للقيمة الدفترية أما القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق فقد كانت على النحو التالي :

القيمة العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

شركة الجنوب	شركة الشمال	
ريال ٥٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	الأصول المتداولة
١ ٤٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	العقارات والمعدات
٤٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	الأصول الأخرى
<u>٢ ٣٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٣ ٣٠٠ ٠٠٠</u>	الجملة

هذا وقد أصدرت شركة الشروق (المكونة حديثاً) ٧٤ ٠٠٠ سهم بدون قيمة

اسمية، وبدون قيمة اعتبارية، وقد تم الاتفاق على تحديد قيمة السهم بـ ٦٠ ريالاً وفقاً لتقويم صافي الأصول القابلة للتحقق والشهرة في كلتا الشركتين المكونتين للإندماج وذلك على النحو التالي:

شركة الشمال	شركة الجنوب
القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق:	
شركة الشمال (٨٠٠ ٠٠٠ + ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ - ٥٠٠ ٠٠٠ - ٤٠٠ ٠٠٠)	شركة الجنوب (٥٠٠ ٠٠٠ + ١ ٤٠٠ ٠٠٠ + ٤٠٠ ٠٠٠ - ٣٠٠ ٠٠٠)
٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
١٨٠٠ ٠٠٠	١٨٠٠ ٠٠٠
٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
١ ٨٦٠ ٠٠٠	٢ ٥٨٠ ٠٠٠
٤٣٠٠٠ سهم	٣١٠٠٠ سهم
القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول	
عدد أسهم رأس المال الواجب أن تصدرها شركة الشروق	
لحملة أسهم شركتي الشمال والجنوب طبقاً للقيمة المتفق	
عليها للسهم وقدرها ٦٠ ريالاً.	

ولأن مساهمي شركة الشمال السابقين حصلوا على الجزء الأكبر من أسهم ملكية الشركة الجديدة (٤٣ أو ٥٨٪) فسوف تعتبر شركة الشمال بمثابة الشركة الداعمة فإذا افترضنا أن شركة الشروق (التي كونت حديثاً) دفعت تكاليف اندماج قدرها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، وبناءً على ذلك تظهر قيود اليومية في دفاتر شركة الشروق بعد إتمام الاندماج على النحو التالي:

شركة الشروق	
قيود اليومية	
في ١٤٠٨/١٢/٣٠	
الاستثمار في أسهم رأسمال شركتي الشمال والجنوب	٤ ٤٤٠ ٠٠٠
(٧٤ ٠٠٠) سهم × ٦٠ ريال	
أسهم رأس المال، بدون قيمة إسمية.	٤ ٤٤٠ ٠٠٠
إثبات إدماج شركتي الشمال والجنوب وفقاً لأسلوب الشراء.	
الاستثمار في أسهم رأسمال شركتي الشمال والجنوب	١١٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، بدون قيمة إسمية.	٩٠ ٠٠٠
التقلية.	٢٠٠ ٠٠٠

إثبات دفع التكاليف المباشرة التي حلت بمسببة اندماج شركتي الشمال والجنوب. وقد حلت الرسوم القانونية على تكلفة الاستثمار، أما تكاليف الاندماج الأخرى فقد خفض بها التحصيل من إصدار الأسهم.

الأصول المتداولة (٦٠٠ ٠٠٠ + ٥٠٠ ٠٠٠ ريال)	١ ١٠٠ ٠٠٠
العقارات والمعدات (١ ٨٠٠ ٠٠٠ + ١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال)	٣ ٢٠٠ ٠٠٠
الأصول الأخرى (٤٠٠ ٠٠٠ + ٤٠٠ ٠٠٠ ريال)	٨٠٠ ٠٠٠
الشهرة	٨٥٠ ٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل (٤٠٠ ٠٠٠ + ٣٠٠ ٠٠٠ ريال)	٧٠٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل (٥٠٠ ٠٠٠ + ٢٠٠ ٠٠٠ ريال)	٧٠٠ ٠٠٠
الاستثمار في شركتي الشمال والجنوب	٤ ٥٥٠ ٠٠٠
(٤ ٤٠ ٠٠٠ + ١١٠ ٠٠٠ ريال).	

إثبات توزيع تكلفة الاستثمار على الأصول القابلة للتحقق والالتزامات، وفقاً للقيمة الدفترية لصافي أصول شركة الجنوب المتدججة. وقد تم تحليل الشهرة كما يلي:

إجمالي تكلفة الاستثمار (٤ ٤٠ ٠٠٠ + ١١٠ ٠٠٠)	٤ ٥٥٠ ٠٠٠ ريال
طرح القيمة الدفترية لصافي أصول والالتزامات شركة الشمال	(١ ٩٠٠ ٠٠٠)
صافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الجنوب	(١ ٨٠٠ ٠٠٠)

٨٥٠ ٠٠٠

الشهرة

ونلاحظ من قيد اليومية السابق أن صافي أصول الشركة الداخلة قد سجلت بقيمتها الدفترية، ولأن تكاليف الاندماج المباشرة بلغت ١١٠ ٠٠٠ ريال، فعتشذ تكون الشهرة ٨٥٠ ٠٠٠ ريال، وليس ٢٤٠ ٠٠٠ ريال (١٨٠ ٠٠٠ + ٦٠ ٠٠٠ = ٢٤٠ ٠٠٠ ريال) وهو المبلغ المخصص للشهرة عند تحديد عدد أسهم رأس المال الواجب إصدارها لإتمام الاندماج.

التكاليف المشروطة التي تحدث بعد الاندماج

كما أشرنا في بداية هذا الفصل، يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند قياس تكلفة الشركة المتدججة التكاليف المشروطة التي يمكن تحديدها في تاريخ الاندماج وفقاً

لأسلوب الشراء. وأي تكاليف تتحقق شروطها بعد ذلك يجب تسجيلها كتكاليف إضافية.

فإذا رجعنا إلى مثالنا السابق عن شركة الخليج التي سبق أن اشترت أصول شركة الأمل في الثاني من محرم ١٤٠٦، حيث يفترض أنه بعد مرور عام من تاريخ الاندماج، باعت شركة الخليج ٣٠٠ وحدة من المخزون الراكد الخاص بشركة الأمل (وهو المخزون الذي قومتها شركة الخليج بدون قيمة في تاريخ الاندماج). وكانت هناك ضرائب مدفوعة مقدماً بمعرفة شركة الأمل قدرها ٥٨٠٠٠ ريال (تستبعد من دخل المنتجات الراكدة). وطبقاً لهذه المعلومات يجب أن تسجل شركة الخليج القيد التالي في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ:

٥٠٠٠٠	الشهرة
٥٠٠٠٠	المبالغ المستحقة لشركة الأمل.
إثبات استحقاق التكاليف المشروطة المتعلقة بعملية الاندماج	
التي تمت في الثاني من محرم ١٤٠٦ كما يلي:	
٣٠٠٠٠	المبيعات من المنتجات الراكدة (٣٠٠ وحدة × ١٠٠ ريال)
	وفر ضريبي كان متاح لشركة الأمل
٢٠٠٠٠	(٥٨٠٠٠٠ ريال - ٥٠٠٠٠٠ ريال) × ٠,٢٥
٥٠٠٠٠	جملة

هذا وتستند الشهرة الإضافية التي ظهرت في القيد السابق على مدى العمر الاقتصادي المتبقي للشهرة المسجلة عند حدوث الاندماج.

فضلاً عما سبق، قد تنطوي بعض عمليات الاندماج التي تتم وفقاً لأسلوب الشراء على تكاليف مشروطة يتوقف حدوثها على التقلب في أسعار الأسهم المصدرة بمعرفة الشركة الداخلة في الفترة أو الفترات التالية للاندماج عن قدر معين، فيجب على الشركة الداخلة تعويض مساهمي الشركة المندمجة سواء بدفع نقدية أو أي أصول أخرى أو إصدار أسهم إضافية.

فعلى سبيل المثال، نفترض أن شركة النرجس اندمجت في شركة البستان في

الثاني من محرم ١٤٠٨ وفقاً للقيد التالي:

الاستثمار في أسهم رأسمال النرجس	١٤٤٠ ٠٠٠
(١٢٠ ٠٠٠ × ١٢ ريالاً)	
أسهم رأس المال، قيمة اعتبارية ٥ ريالات	٦٠٠ ٠٠٠
(١٢٠ ٠٠٠ سهم × ٥ ريالات)	
علاوة الإصدار.	٨٤٠ ٠٠٠
إثبات إدماج شركة النرجس في شركة البستان.	
ونفترض أن شروط الاندماج نصت على أن تصدر شركة البستان أسهم إضافية إلى مساهمي شركة النرجس القدامى إذا انخفض سعر السهم في السوق عن ١٢ ريالاً في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨. وإذا افترضنا أن سعر السهم المصدر بمعرفة شركة البستان في ذلك التاريخ كان عشرة ريالات، فعندئذٍ يجب أن تسجل شركة البستان القيد التالي في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.	
علاوة الإصدار (٢٤ ٠٠٠ سهم × ٥ ريالات)	١٢٠ ٠٠٠
الأسهم الواجب إصدارها مقابل التكاليف المشروطة	١٢٠ ٠٠٠
إثبات أسهم رأس المال الإضافية الواجب إصدارها طبقاً لشروط الاندماج الذي تم في الثاني من محرم ١٤٠٨ هـ على النحو التالي:	
القيمة المطلوبة عن الأسهم المصدرة لإتمام الاندماج	١٤٤٠ ٠٠٠ ريال
(١٢٠ ٠٠٠ سهم × ١٢ ريال)	
يطرح القيمة السوقية لهذه الأسهم في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ	١٢٠٠ ٠٠٠
(١٢٠ ٠٠٠ سهم × ١٠ ريال)	
القيمة السوقية للأسهم الإضافية المطلوب إصدارها	٢٤٠ ٠٠٠ ريال
عدد الأسهم الإضافية الواجب إصدارها	
(٢٤٠ ٠٠٠ ريال ÷ ١٠ ريال)	٢٤ ٠٠٠ سهم

ويتفق القيد السابق مع الشروط التي وردت في الرأي المحاسبي رقم (١٦)

الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية، وذلك وفقاً لما يلي^(١):

«... لا يؤثر إصدار أسهم إضافية أو تسليم أي أصول أخرى على تكلفة الشركة المندمجة، بصرف النظر عما إذا كانت الشروط تنص على ألا ينخفض سعر السهم المصدر بمعرفة الشركة الدامجة عن قدر معين، أو يجب أن يرتفع سعر السهم إلى حد معين بعد فترة من تاريخ الاندماج. فإذا وقع الشرط المنصوص عليه في تاريخ الاندماج واضطرت الشركة الدامجة أن تدفع تكاليف إضافية، فيجب أن تسجل هذه التكاليف وفقاً للقيمة العادلة الجارية. ويجب في نفس الوقت تخفيض قيمة الأسهم المصدرة في تاريخ الاندماج إلى أدنى قيمة جارية لها، وهذا ويترتب على تخفيض قيمة الأسهم السابق إصدارها إلى قيمتها العادلة الجارية الأخيرة تسجيل خصم على هذه الأسهم، حيث يجب استنفاده من تاريخ إصدار الأسهم الإضافية».

تقويم المعايير المحاسبية المتعلقة باندماج الشركات

Appraisal of Accounting Standards for Business Combinations

قد تكون المعايير المحاسبية المتعلقة بالاندماج والتي عرضناها في هذا الفصل موضوعاً للإنتقاد بسبب عدم اتساقها مع الإطار النظري للمحاسبة. ونتناول في الجزء التالي أهم الانتقادات لكل من أسلوبي الشراء واندماج الحقوق.

انتقاد المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء

Criticism of Purchase Accounting

يركز الانتقاد الموجه للمحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء بصفة أساسية على الاعتراف بالشهرة. فكثير من المحاسبين يعترضون على أسلوب تقدير الشهرة كما جاء بالرأي المحاسبي رقم (١٦)، حيث تحدد كمبلغ متبقي بعد تخصيص جزء من تكلفة الشراء على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً. ويدعمون اعتراضهم بأن المبلغ المخصص للشهرة وفقاً لهذه الطريقة قد يكون متعلقاً بأصل آخر غير ملموس وقابل للتحقق ذاتياً. وطبقاً لذلك، يرى هؤلاء المحاسبين بأنه يجب تقويم الشهرة في حالة

الاندماج بطريقة مباشرة باستخدام أي من الأساليب المألوفة التي تتضمنها مراجع المحاسبة المتوسطة . وإذا تبقى جزء من التكلفة بعد إجراء التخصيص المباشر على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً سواء ملموسة أو غير ملموسة بما في ذلك الشهرة، فإن هذا الجزء المتبقي يجب إعادة تخصيصه على هذه الأصول مرة أخرى وفقاً للقيم التي سبق أن خصصت لها في الأجزاء الأولى .

علاوة على ما سبق، يرى البعض أن إلزام الشركات باستنفاد الشهرة وفقاً للرأي المحاسبي رقم (١٧) يعتبر أمراً غير ملائماً بالنسبة للشهرة المترتبة على الاندماج . ويوصي هؤلاء المحاسبون بمعالجة المبلغ المخصص للشهرة المترتبة على الاندماج بتخفيضها من حقوق المساهمين في شركة الاندماج .

وهناك انتقاد آخر موجه لكيفية معالجة الشهرة السالبة، وهو الأمر الذي يحدث عندما تقل تكلفة شراء الشركة المندجة عن قيمتها العادلة الجارية . ومحور هذا الانتقاد أن تخفيض القيم العادلة الجارية المحددة مسبقاً للأصول بقيمة النقص في تكلفة الشراء يتم بطريقة حكمية ولا يستند إلى أي أساس نظري . وبدلاً من ذلك يقترح البعض استنفاد كل المبلغ الناتج عن زيادة القيمة العادلة الجارية عن تكلفة الشراء .

وأخيراً يتساءل البعض الآخر من المحاسبين عن تجاهل القيم العادلة الجارية لصافي أصول الشركة الدامجة - وبصفة خاصة الشهرة - عند استخدام أسلوب الشراء . ومبرر هذا التساؤل أن الاكتفاء بإثبات القيم العادلة الجارية للشركة المندجة فقط يؤدي إلى عدم الاتساق وخاصة إذا كانت الشركات المكونة للإندماج كبيرة .

الانتقادات الموجهة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Criticism of Pooling Accounting

نوجز فيما يلي أهم الاعتراضات الموجهة لأسلوب اندماج الحقوق :

١ - بالرغم من أن الرأي المحاسبي رقم (١٦) تضمن معايير دقيقة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، فإن هذا الأسلوب يقوم على افتراض ضعيف .

ومضمون هذا الافتراض - أنه في بعض حالات الاندماج التي تنطوي على مبادلة أسهم الملكية هي في مضمونها اندماجاً لحقوق المساهمين أكثر منها حيازة أصول. ومثل هذا الافتراض من الصعب تبريره من منظور النظرية المحاسبية. فهناك أكثر من بحث محاسبي أوصى بإلغاء المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق في حالات الاندماج التي تتم بين شركات مستقلة.

٢ - لم يكن هناك إفصاحاً صريحاً للقيمة العادلة الجارية الخاصة بالأسهم المصدرة بمعرفة الشركة الدامجة عند المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. ومتطلبات الإفصاح التي وُدت بالرأي المحاسبي رقم (١٦) كانت مقصورة على بيان عدد الأسهم العادية المصدرة فقط. وطبقاً لذلك، لا توجد وسيلة للتأكد من القيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة لإتمام الاندماج.

٣ - لا يتم المحاسبة عن أصول الشركة المندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق وفقاً للتكلفة التي تحملتها الشركة الدامجة. فإذا رجعنا إلى مثالنا عن اندماج شركة الشروق والغروب سنجد أن صافي أصول شركة الغروب قد سجلت في دفاتر شركة الشروق وفقاً لقيمتها الدفترية في شركة الغروب وقدرها ٣١٠٠٠٠٠ ريال وهذه القيمة تقل بمبلغ ٧١٦٢٥٠ ريال عن تكلفة صافي أصول شركة الغروب كما ظهرت في أسلوب الشراء وقدرها ٣٨١٦٢٥٠ ريال.

٤ - يترتب على الإفصاح غير الملزم لقيم الأصول إظهار صافي دخل الفترات المحاسبية التالية للاندماج بطريقة غير ملائمة أيضاً.

ويتضح من ذلك أن الانتقادات الموجهة لأسلوب اندماج الحقوق تعتبر منطقية ويصعب الرد عليها. وبالرغم من وجود عيوب في المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء فهو من الناحية النظرية يعد أكثر ملاءمة من المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

دراسة FASB للمحاسبة عن اندماج الشركات

FASB Study of Accounting for Business Combination

نتيجة عدم الرضا والانتقادات الموجهة للمحاسبة عن اندماج الشركات، فقد بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بعد تكوينه بفترة قصيرة بإدراج هذا الموضوع في جدول أعماله، وفي سنة ١٩٧٦ ميلادية أصدر المجلس المذكور دراسة تضمنت استعراضاً وتحليلاً للقضايا المتعلقة بالمحاسبة عن الاندماج والأصول غير الملموسة المشتراة. ومع ذلك فقد أجل FASB هذه الدراسة انتظاراً للإنتهاء من مشروعه المتعلق بتطوير الإطار النظري للمحاسبة وإعداد التقارير المالية. ولذلك اضطر FASB إلى استبعاد موضوع الاندماج من جدول أعماله في سنة ١٩٨١ م لعدم أهميته النسبية في مقابل القضايا الأخرى المعروضة للمناقشة والدراسة.

ملحق حول الشروط الواجب توافرها للمحاسبة
وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Appendix: Specified Conditions for Pooling-Of-Interests Accounting

المجموعة الأولى - الشروط المتعلقة بالشركات المكونة للإندماج:

(أ) أن تكون كل شركة داخلية في عملية الاندماج مستقلة بذاتها، وأن لا تكون تابعة أو قطاعاً لشركة أخرى خلال السنتين السابقتين لبداية خطة الاندماج.

(ب) أن تكون الشركات المكونة للإندماج مستقلة عن بعضها.

المجموعة الثانية - الشروط المتعلقة بطريقة إدماج حقوق الملكية:

(أ) أن ينفذ الاندماج في عملية واحدة، أو يتم طبقاً لخطة محددة خلال سنة واحدة من بدء هذه الخطة.

(ب) أن تصدر الشركة الداخلة أسهم عادية فقط يكون لها نفس الحقوق المتاحة لأسهمها العادية المتداولة مقابل عدد جوهري من الأسهم العادية للشركة الأخرى بحيث تؤثر في التصويت في تاريخ إتمام خطة الاندماج.

(ج) لا يجب أن تقوم أي شركة من الشركات المكونة للإندماج بتغيير هيكل الملكية لأسهمها العادية بأمل التأثير في الاندماج، سواء خلال السنتين

السابقتين لبدء خطة الاندماج، أو بين تاريخي بدء إجراءات الاندماج وإتمامه. وقد تتضمن هذه التغييرات إصدار أسهم إضافية وتوزيعها على المساهمين، أو مبادلة أو إلغاء الأسهم العادية.

(د) إذا قامت إحدى الشركات المكونة للإنندماج باسترداد بعض من أسهمها العادية، فلا يجب أن يكون ذلك لأغراض إتمام الإنندماج، وإذا تم الاسترداد لأغراض أخرى في الفترة من بداية خطة الاندماج حتى أنتهاؤها فلا يجب أن يزيد عدد الأسهم المستردة عن الحد المعقول.

(هـ) أن تبقى نسبة حق الملكية للمساهم العادي إلى حق الملكية لمساهمي الشركة الداخلة في الاندماج كما هي بعد مبادلة الأسهم لتنفيذ الاندماج.

(و) لا يجب تجريد الأسهم العادية الناتجة عن الاندماج من حقها في التصويت أو تقييد حملة هذه الأسهم عن ممارسة هذا الحق.

(ز) أن يتم تنفيذ الاندماج في التاريخ المحدد في الخطة، وأن لا تتضمن الخطة شروطاً تستهدف تأجيل إصدار الأوراق المالية أو الوفاء بتكلفة الشراء بعد أجل.

المجموعة الثالثة - الشروط التي تحول دون صورية الاندماج

(أ) لا توافق شركة الاندماج على إلغاء أو استعادة كل أو جزء من الأوراق المالية المصدرة - سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة - المتعلقة بإتمام الاندماج.

(ب) لا يجب أن تدخل شركة الاندماج في أي ترتيبات مالية أخرى لصالح المساهمين القدامى للشركات الداخلة في الاندماج، مثال ذلك تعهد شركة الاندماج بضمان قرض مضمون بالأسهم المصدرة في عملية الاندماج وهو الأمر الذي يؤدي في جوهره إلى صورية عملية المبادلة.

(جـ) لا يجب أن تسعى شركة الاندماج أو تخطط للتخلص من جزء جوهري من أصول الشركات المكونة للإنندماج خلال ستين بعد إتمام الإنندماج باستثناء عمليات التخلص العادية التي تتم في نطاق النشاط العادي للشركة، أو التخلص من التسهيلات المزدوجة (المكررة) أو لزيادتها عن الطاقة المطلوبة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة :

- (١) وضح المقصود بالاندماج الشركات.
- (٢) وضح الفرق بين الاندماج في شركة قائمة والاندماج لتكوين شركة جديدة.
- (٣) حدد الطريقتين اللتين تستخدمان، بصورة مستقلة أو مشتركة، لتحديد السعر المناسب لشراء الشركة المندمجة عند المحاسبة عن عملية الاندماج.
- (٤) بين كيف تتم المحاسبة عن كل بند من بنود تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية، باستخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن عملية الاندماج:
 - أ - تكاليف طبع نماذج التفويض التي سترسل إلى مساهمي الشركة الداعمة، قبل الاجتماع الخاص بالتصديق على شروط الاندماج.
 - ب - الرسوم القانونية الخاصة بتنفيذ عملية الاندماج.
 - ج - أتعاب المحاسبون القانونيون المتعلقة بمراجعة عمليات الاندماج.
 - د - تكاليف إصدار الأوراق المالية الخاصة بالاندماج.
 - هـ - رسوم توثيق عقد الاندماج.
 - و - أتعاب المحاسبون القانونيون الخاصة بالاستشارات الضريبية في عملية الاندماج.
- (٥) وغالباً ما يظهر مصطلح «الشهرة» مرتبطاً بعمليات الاندماج. اشرح المقصود بالشهرة والشهرة السالبة.
- (٦) أ - اشرح المقصود بالتكاليف المشروطة في عمليات الاندماج.
 - ب - إذا تضمنت خطة عملية الاندماج اتفاقاً خاصاً بالتكاليف المشروطة، فهل من الملائم استخدام أسلوب اندماج الحقوق للمحاسبة عن الاندماج؟ اشرح.

(٧) كيف يتم تخصيص تكلفة شراء الشركة المندمجة طبقاً لأسلوب الشراء في المحاسبة عن عمليات الاندماج؟

(٨) أي جزء من تكلفة شراء الشركة المندمجة يخصص للإعفاء الضريبي غير المستخدم على الاستثمارات بواسطة الشركة المندمجة، في حالة استخدام أسلوب الشراء للمحاسبة عن عمليات الاندماج؟

(٩) وضح المقصود بمصطلح «الأحداث المشروطة المتوقعة».

(١٠) وضح الفرق بين أسلوب الشراء وأسلوب اندماج الحقوق من ناحية العلاقة بين شركات الاندماج وشركة الاندماج (غير مطلوب مناقشة الفروق المحاسبية).

(١١) إذا توفرت في عملية الاندماج الشروط الاثني عشر المطلوبة لمعالجتها بأسلوب اندماج الحقوق، فما الأثر المحاسبي لذلك بالمقارنة مع أسلوب الشراء؟

(١٢) علق على العبارة التالية :

«يمكننا القول بأن عمليات الاندماج بين وحدات اقتصادية مستقلة ليست إلا عمليات مبادلة تنطوي على تحويل أصول، وأن دور المحاسبة يكون ضرورياً للمحاسبة عن عمليات المبادلة، لكي تعكس نتائج عمليات الاندماج بصورة صحيحة».

(١٣) ناقش بعض الأسباب التي أدت إلى شيوع استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عمليات الاندماج.

(١٤) حدد خمسة انحرافات نتجت عن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق خلال الستينات.

(١٥) هل تختلف المعالجة المحاسبية لحساب علاوة الإصدار، وفقاً لأسلوب الشراء عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، عند المحاسبة عن عمليات الاندماج؟

(١٦) وضح الفرق بين تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي، وتطبيقه عن فترة مالية سابقة.

(١٧) «أحد الانتقادات الموجهة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق» تحقيق مكاسب فورية». كيف تتحقق هذه المكاسب؟

(١٨) ما المعلومات اللازم الإفصاح عنها في المذكرات الملحقه بالقوائم المالية التي تعد في شركة الاندماج عقب عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

(١٩) ما الانتقادات التي وجهت إلى تطبيق أسلوب الشراء للمحاسبة عن عمليات الاندماج؟

ثانياً - التعاريف :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - أي الأسس التالية يعتبر أكثر ملائمة لتقويم الأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء، عند المبادلة مقابل نقدية بدلاً من إصدار أسهم عادية؟
أ - القيمة العادلة الجارية.

ب - القيمة الدفترية.

ج - التكلفة الأصلية مضافاً إليها أي زيادة في سعر الشراء عن القيمة الدفترية للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها.

د - التكلفة الأصلية.

٢ - لكي يمكن استخدام أسلوب اندماج الحقوق للمحاسبة عن عملية الاندماج يجب أن يكون الحد الأدنى لعدد الأسهم العادية للشركة المندمجة، والذي تتم مبادلتها مع الأسهم العادية للشركة الداخلة :

أ - ١٠٠٪.

ب - ٩٠٪.

ج - ٨٠٪.

د - ٥١٪.

٣ - كيف يتم تقويم الالتزامات طويلة الأجل المؤكدة عند الاندماج طبقاً لكل من الأسلوبين التاليين:

أسلوب الشراء	أسلوب اندماج الحقوق
أ - القيمة الدفترية	القيمة الدفترية
ب - القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
ج - القيمة العادلة الجارية	القيمة العادلة الجارية
د - القيمة العادلة الجارية	القيمة الدفترية

٤ - أصدرت الشركة الدامجة أسهماً ممتازة ليس لها حق التصويت بقيمة عادلة جارية قدرها ٤ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة للشركة المندمجة. وتمتلك الشركة المندمجة، في تاريخ المبادلة، أصولاً قابلة للتحقق ذاتياً قيمتها الدفترية ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال، وقيمتها العادلة الجارية ٢ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال. كما أصدرت الشركة الدامجة، بالإضافة إلى ذلك أسهماً ممتازة قيمتها ٤٠٠ ٠٠٠ ريال كألعاب للأشخاص الذين قاموا بالفحص والاستقصاء، وإعداد الترتيبات اللازمة لإتمام عملية الاندماج. فعندئذٍ يجب على الشركة الدامجة، نتيجةً لهذه العملية، إثبات الزيادة في صافي الأصول:

- أ - بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال.
- ب - بمبلغ ٢ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال.
- ج - بمبلغ ٢ ٩٠٠ ٠٠٠ ريال.
- د - بمبلغ ٤ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال.
- هـ - بمبلغ آخر هو ٠٠ ٠٠٠ ريال.

٥ - الشهرة الناتجة عن عملية الاندماج:

- أ - يجب معالجتها كمصروف في السنة التي تم فيها الاندماج.
- ب - تكون أصلًا غير خاضع للاستفاد.
- ج - تكون أصلًا غير ملموس.
- د - تظهر مع استخدام أسلوب اندماج الحقوق.

- ٦ - أي العبارات التالية تمثل انحراف متوقع ظهوره عند المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟
- أ - تكون أصول الشركة المندمجة مقومة بالزيادة، عندما يخصص السعر المدفوع من الشركة الداجمة على أصول محددة.
- ب - تكون التزامات الشركة المندمجة مقومة بالنقص، عندما يخصص السعر المدفوع من الشركة الداجمة على التزامات محددة.
- ج - يخصص المبلغ غير المستحق من التكلفة للشهرة، مما يهيء الفرصة، للتقرير عن المكاسب المجمعة بالزيادة.
- د - تنشأ الزيادة في مكاسب شركة الاندماج نتيجة عملية الاندماج فقط، وليس نتيجة كفاءة العمليات الفعلية للشركة.

التعريف الثاني:

تأسست «شركة ج» نتيجة اندماج كل من «شركة أ» و «شركة ب» لتكوين شركة جديدة، وتمت المحاسبة عن عملية الاندماج هذه باستخدام أسلوب اندماج الحقوق. وقد أصدرت «شركة ج» الجديدة في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ، ٦٥ ٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالاً مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لكل من «الشركة أ» و «الشركة ب». وكانت حقوق المساهمين في «شركة أ» و «شركة ب» في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ على الوجه التالي:

شركة أ	شركة ب	الاجمالي
رأس المال الأسهم العادية، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	١٥٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٢٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١١٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
٢٨٠ ٠٠٠ ريال	٧١٥ ٠٠٠ ريال	٩٩٥ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

تحديد رصيد حساب علاوة الإصدار عقب عملية الاندماج مباشرة، مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج.

التمرين الثالث:

اشترت الشركة الدامجة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٣ هـ صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة المندجة بمبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً. ولم يكن لدى الشركة المندجة استثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية في تاريخ الاندماج، وكان عليها التزامات مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال. وفيما يلي القيمة العادلة الجارية لأصول الشركة المندجة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٣ هـ:

أصول متداولة	٤٠٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل	٦٠٠ ٠٠٠
إجمالي القيمة العادلة الجارية	١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة الدامجة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٣ هـ لإثبات عملية الاندماج مع الشركة المندجة. مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج.

التمرين الرابع:

أصدرت «شركة الفن الرفيع» (الشركة الدامجة) أسهماً ممتازة قيمتها العادلة الجارية ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال مقابل جميع الأسهم العادية المتداولة و«شركة الجمال» التي تملك صافي أصول قابلة للتحقق ذاتياً قيمتها الدفترية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال وقيمته العادلة الجارية ٦٠٠ ٠٠٠ ريال. كما أصدرت «شركة الفن الرفيع» أسهماً ممتازة أخرى قيمتها ١٢٠ ٠٠٠ ريال لأحد بيوت الخبرة الاستثمارية نظير أتعاب الفحص والاستقصاء الخاصة بترتيب إجراءات عملية الاندماج.

المطلوب:

تحديد إجمالي الزيادة في صافي أصول «شركة الفن الرفيع» الناتجة عن عملية الاندماج مع «شركة الجمال».

التمرين الخامس:

دفعت «شركة الكردي» مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، مقابل صافي أصول

«شركة الرزقاني» والتي تتكون من الآتي:

أصول متداولة	القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
أصول طويلة الأجل	٢٠ ٠٠٠ ريال	٢٨ ٠٠٠ ريال
التزامات	٨٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
صافي الأصول	(٢٠ ٠٠٠)	(١٨ ٠٠٠)
	٨٠ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

تحديد القيمة الواجب تسجيلها في دفاتر «شركة الكردي» عن الأصول طويلة الأجل التي اشترتها من «شركة الرزقاني».

التمرين السادس:

عرضت «شركة الجردي» على «شركة الراضي» مبادلة أسهمها العادية على أساس كل سهمين من أسهم «شركة الجردي» مقابل سهماً واحداً من أسهم «شركة الراضي». وكانت تستحوذ «شركة الجردي» في تاريخ العرض على ٣٠٠٠ سهم (٢/٣) من أسهم «شركة الراضي»، كما أن شركة الراضي كانت تستحوذ في ذلك التاريخ على ٥٠٠ سهم (٥/١٠) من أسهم «شركة الجردي». وقد كانت أحدث العمليات النقدية بين الشركتين هي شراء «شركة الجردي» ٢٠٠٠ سهم (٢/١) من أسهم «شركة الراضي»، وشراء «شركة الراضي» ٢٥٠٠ سهم (٢٥/١) من الأسهم العادية لشركة «الجردي». وكانت الأسهم العادية المتداولة في جميع الفترات ١٠٠٠ ٠٠٠ سهم بالنسبة لـ «شركة الجردي» و ١٠٠ ٠٠٠ سهم بالنسبة لـ «شركة الراضي».

المطلوب:

تحديد عدد الأسهم العادية لـ «شركة الراضي» التي تؤخذ في الاعتبار في عملية المبادلة، لتحديد إمكانية المحاسبة عن هذه العملية وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

التمرين السابع:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة لـ «شركة الرشيد» في ٣٠ من ربيع الأول

١٤٠٦ هـ.

شركة الرشيدى
الميزانية العمومية
في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ
الأصول

نقدية	٢٠ ٠٠٠ ريال
أصول متداولة أخرى	١٤٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	٧٤٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	<u>٩٠٠ ٠٠٠ ريال</u>

الالتزامات وحقوق المساهمين

التزامات قصيرة الأجل	٨٠ ٠٠٠ ريال
دين طويل الأجل	٣٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢ ريال	١٨٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٢٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	<u>٩٠٠ ٠٠٠ ريال</u>

وقد دفعت «شركة المفيدى» مبلغ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً مقابل إجمالي صافي أصول «شركة الرشيدى» (ما عدا النقدية) في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ، في عملية اندماج يتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. وكانت القيم الدفترية للأصول المتداولة الأخرى وللالتزامات قصيرة الأجل «لشركة الرشيدى» تماثل القيم العادلة الجارية لها. إلا أن القيم العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والالتزامات طويلة الأجل كانت ٩٢٠ ٠٠٠ ريال، و ١٩٠ ٠٠٠ ريال على التوالي.

وقد دفعت «شركة المفيدى» التكاليف التالية لتنفيذ عملية الاندماج مع «شركة الرشيدى»:

الرسوم القانونية	١٠ ٠٠٠ ريال
مصرفوات البحث والاستقصاء	٧٠ ٠٠٠

أتعاب المحاسبون القانونيون
الخاصة بمراجعة القوائم المالية
لشركة الرشيد في ٣٠ من
ربيع الأول ١٤٠٦ هـ
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج
٢٠,٠٠٠
١٠٠,٠٠٠ ريال

المطلوب:

تحديد قيمة «الشهرة» أو «الشهرة السالبة» في عملية اندماج «شركة الرشيد» و «شركة المفيد».

التمرين الثامن:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة «لشركة الشافعي» في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ، مع القيم العادلة الجارية الخاصة بالأصول والالتزامات:

شركة الشافعي		
الميزانية العمومية		
٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ		
القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية	
الأصول		
أصول متداولة	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٥٨٠ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ١٥٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٣٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال	
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات قصيرة الأجل	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٤٠٠ ٠٠٠	٣٨٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية	٥٠٠ ٠٠٠	
للسهم ريالاً واحداً		
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠	

الأرباح المحتجزة

٤٠٠ ٠٠٠

إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين ١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد أصدرت «شركة عبد العزيز» ٦٠٠ ٠٠٠ سهم عادي في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ بقيمة إسمية للسهم ريالاً واحداً (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريالاً) إلى ناصر الشافعي المساهم الوحيد في شركة الشافعي، مقابل كافة الأسهم العادية التي يمتلكها ومقدارها ٥٠٠ ٠٠٠ سهم. وتم المحاسبة عن عملية الاندماج هذه وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وقد بلغت الرسوم القانونية الخاصة بعملية الاندماج ٥٠٠٠ ريال، وقامت «شركة عبد العزيز» بدفعها نقداً في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة عبد العزيز».

التمرين التاسع:

أصدرت «شركة القريشي» ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ، مقابل كافة الأسهم العادية «لشركة الجريسي» بهدف إدماجها. وقد أثبتت شركة القريشي هذه العملية بجعل حساب الاستثمار في شركة الجريسي مديناً وحساب رأس مال الأسهم دائناً وذلك بالقيمة الإسمية للأسهم ومقدارها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال (بصرف النظر عن تكاليف تنفيذ عملية الاندماج) كما تم تصفية «شركة الجريسي» وأصبحت قطاعاً تابعاً «لشركة القريشي».

وكان صافي الدخل لكل من «شركة القريشي» و «قطاع الجريسي» خلال سنة ١٤٠٤ هـ كما يلي:

من غرة المحرم حتى	من غرة ذي القعدة حتى
٣٠ من شوال	٣٠ من ذي الحجة
٤٢٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال
٣٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
شركة القريشي	
شركة الجريسي	
قطاع الجريسي لشركة القريشي	

وفيا يلي الميزانية العمومية الموجزة والبيانات الأخرى عن سنة ١٤٠٤ هـ:

شركة القريشي	شركة الجريسي	قطاع الجريسي لشركة القريشي
٣٠ من شوال	٣٠ من شوال	٣٠ من ذي الحجة
٤٠٨٠ ٠٠٠	٤٠٠٠ ٠٠٠	٤١٥٠ ٠٠٠
٣٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠٠ ٠٠٠	١١٠٠ ٠٠٠
٣٠٠٠ ٠٠٠	٢٠٠٠ ٠٠٠	٢٠٠٠ ٠٠٠
١٠٠٠ ٠٠٠	١٠٨٠ ٠٠٠	١٠٠٠ ٠٠٠
١٠٠	١٣٠	٢٠
أصول	أصول	أصول
الالتزامات	الالتزامات	الالتزامات
أسهم رأس المال، القيمة	أسهم رأس المال، القيمة	أسهم رأس المال، القيمة
الاسمية للسهم ١٠ ريالات	الاسمية للسهم ١٠ ريالات	الاسمية للسهم ١٠ ريالات
الأرباح المحتجزة	الأرباح المحتجزة	الأرباح المحتجزة
سعر السوق للسهم العادي	سعر السوق للسهم العادي	سعر السوق للسهم العادي

لم تدفع كلتا الشركتين توزيعات أرباح على المساهمين خلال سنة ١٤٠٤ هـ، وقد بلغ معدل سعر بيع السهم العادي لشركة القريشي إلى ربحيته خلال الأشهر الأخيرة من سنة ١٤٠٤ هـ ما يقرب من ٤٠ مرة، وبالنسبة للأسهم العادية لشركة الجريسي قبل غرة ذي القعدة ١٠ مرات.

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية، بافتراض أن الفروق بين القيمة العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً والخاصة بشركة الجريسي تخص الأراضى. (بين كافة العمليات الحسابية التي تؤيد إجابتك).

أ - ما صافي الدخل «لشركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ، بافتراض أن المحاسبة عن عملية الاندماج هذه تمت وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

ب - ما قيمة ربحية سهم «شركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ، وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

ج - ما صافي الدخل «لشركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ، بافتراض أن المحاسبة عن عملية الاندماج هذه تمت وفقاً لأسلوب الشراء؟

د - ما قيمة ربحية سهم «شركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ طبقاً لأسلوب الشراء؟

هـ - ما قيمة الأرباح المحتجزة في نهاية سنة ١٤٠٤ هـ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

و - ما قيمة الأرباح المحتجزة في نهاية سنة ١٤٠٤ هـ وفقاً لأسلوب الشراء؟

ثالثاً - الحالات :

الحالة الأولى :

تتم المحاسبة عن عملية الاندماج التي تنتج عن مبادلة الأسهم العادية إما وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق أو وفقاً لأسلوب الشراء، إلا أن تطبيق أحد الأسلوبين ليس اختيارياً، كما أن كل منهما يعطي نتائج مختلفة اختلافاً جوهرياً بالنسبة للمركز المالي وللعمليات الخاصة بشركة الاندماج.

المطلوب :

مناقشة الأدلة المؤيدة لكل أسلوب من أسلوبي المحاسبة عن عملية الاندماج التاليين :

أ - أسلوب اندماج الحقوق.

ب - أسلوب الشراء.

غير مطلوب مناقشة القواعد الخاصة بالترقية بين أسلوب اندماج الحقوق وأسلوب الشراء.

الحالة الثانية :

عقد أعضاء مجالس إدارات كل من «شركة الجنزوري»، و«شركة الجوهري» و«شركة الجاهل»، و«شركة الجابري» اجتماعاً مشتركاً لمناقشة الخطط الخاصة بالاندماج في شركة قائمة. وتملك كل شركة من هذه الشركات أسهماً عادية متداولة من فئة واحدة، إلا أن «شركة الجوهري» تملك بالإضافة إلى ذلك أسهماً ممتازة متداولة من فئة واحدة. وعلى الرغم من أن شروط الاندماج لم يبت فيها بعد، إلا أن «شركة الجنزوري» ترغب في أن تكون الشركة الباقية (الشركة الداجمة). وقد طلب منك أعضاء مجالس الإدارات حضور هذا الاجتماع كاستشاري، حتى يتأكدوا من أن كل ما يتفق عليه بينهم يتم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وباعتبار أن كل سؤال مستقل تماماً عن الأسئلة الأخرى:

أ - إشرح الفلسفة المحاسبية التي تتضمنها هذه العملية، مع توضيح كيفية ظهور حسابات قائمة المركز المالي لكل شركة من الشركات الأربع في الميزانية العمومية و«شركة الجزوري» في غرة رمضان ١٤٠٥ هـ. بافتراض أن عملية الاندماج تم تنفيذها في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ، وأن المحاسبة عنها تمت وفقاً لأسلوب:

(١) اندماج الحقوق.

(٢) الشراء.

ب - إشرح كيف تتم المحاسبة عن حسابات قائمة الدخل لكل شركة من الشركات الأربع في قائمة الدخل الخاصة «شركة الجزوري» عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. بافتراض أن عملية الاندماج تم تنفيذها في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ، وأن المحاسبة عنها تمت وفقاً لأسلوب:

(١) اندماج الحقوق.

(٢) الشراء.

ج - يعتقد بعض أعضاء مجالس إدارات هذه الشركات أنه يجب الموافقة على شروط الاندماج فوراً، ثم يتم اختيار أسلوب المحاسبة عن عملية الاندماج في تاريخ لاحق، بينما يعتقد البعض الآخر أن شروط الاندماج والأسلوب الذي سيستخدم في المحاسبة عن الاندماج يرتبطان بعلاقة قوية ودقيقة. أي الموقفين صحيحاً؟ إشرح.

د - تتقارب كل من «شركة الجزوري» و«شركة الجاهلي» في الحجم، بينما «شركة الجاهل» و«شركة الجوهري» أصغر منها بكثير. كيف تؤثر هذه الحقائق في اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

هـ - كانت «شركة الجوهري» فيما سبق شركة تابعة «لشركة الزهراء» التي

ليست لها علاقة أخرى بأي شركة من الشركات الأربع . وقد توقفت «شركة الزهراء» عن إدارة «شركة الجوهري» اختياريًا منذ ١٨ شهرًا مضت . ما أثر هذه الحقيقة، أن وجد، على اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

و - تملك «شركة الجنزوري» ٢٠٠٠ سهم من الأسهم الممتازة المتداولة الخاصة «بشركة الجوهري» وعددها ١٠٠٠٠ سهم، و ١٥٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الجاهل» وعددها ١٠٠٠٠٠ سهم وقد تم شراء جميع الأسهم التي في حيازة «شركة الجنزوري» خلال الأشهر الثلاثة الأولى من سنة ١٤٠٥ هـ . ما أثر هذه الحقائق، إن وجد، على اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

ز - يرى الأعضاء أن نشاط أحد القطاعات الرئيسية «لشركة الجابري» لا يتفق مع عمليات شركة الاندماج (الداخلة)، ولذا فهم يتوقعون بيعه في أقرب فرصة بعد إتمام عملية الاندماج، كما لا يتوقعون وجود صعوبة في العثور على مشتر . ما أثر هذه الحقيقة، إن وجد، على اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

الحالة الثالثة :

عهد إليك بفحص القوائم المالية «لشركة الدوسري» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ . وقد اتضح أن «شركة الهريفي» اندمجت في هذه الشركة في غرة جمادي الثانية ١٤٠٥ هـ نتيجة عملية اندماج تمت المحاسبة عنها باستخدام أسلوب الشراء . ووجدت أن كل من «شركة الدوسري» و «شركة الهريفي» (قبل تصفيتهما) أثبتت رسوم قضائية، وأتعاب محاسبية، وتكاليف إصدار الأسهم الخاصة بعملية الاندماج، وكلاهما عالجت هذه التكاليف كأصل غير ملموس في حساب بعنوان «تكاليف عملية الاندماج» ضمن حسابات الأستاذ العام وقد أجرت «شركة الدوسري» قيد يومية لتسجيل عملية الاندماج مع «شركة الهريفي» لزيادة «حساب تكاليف عملية الاندماج» بمبلغ يعادل الرصيد الموجود في حساب الأستاذ المقابل في دفاتر «شركة الهريفي» .

المطلوب :

تقييم الطريقة التي اتبعتها «شركة الدوسري» في المحاسبة عن تكاليف تنفيذ

عملية الاندماج مع «شركة المريفي».

الحالة الرابعة:

تملك كل من «شركة القيرواني» و«شركة الزهراوي» فقط أسهماً عادية متداولة ولها حق التصويت، وتعتبر هذه الأسهم موضوعاً لعملية اندماج في شركة قائمة، حيث أن «شركة القيرواني» ستكون الشركة القائمة (الداخلة). وتقضي شروط الاندماج بأن تتم عملية الاندماج على أساس مبادلة كل سهم من الأسهم العادية غير المصدرة «لشركة القيرواني» مقابل سهمين من الأسهم العادية المتداولة لشركة الزهراوي. وكانت «شركة القيرواني» تملك ٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الزهراوي» قبل تاريخ المبادلة بفرض الاستثمار - كما كانت «شركة الزهراوي» تملك في التاريخ نفسه ٢٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة القيرواني». وقد قامت «شركة القيرواني» بالحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة المتبقية «لشركة الزهراوي» في تاريخ المبادلة - ولا تتبع كلتا الشركتين أي شركة أخرى.

المطلوب:

أ - كيف يمكن تحديد الأسلوب الواجب تطبيقه للمحاسبة عن عملية الاندماج؟ (غير مطلوب سرد معياراً محدداً).

ب - ناقش معياراً محدداً، في ضوء الحقائق الواردة في الحالة، يوضح مدى إمكانية خضوع عملية الاندماج السابقة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ج - ما المتطلبات الإضافية (بخلاف تلك التي نوقشت في البند السابق) الواجب توفرها حتى تتلائم عملية الاندماج هذه مع المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

الحالة الخامسة:

اشترت «الشركة الداخلة» معظم أصول «الشركة المندمجة» في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٣ هـ عقب الانتهاء من مفاوضات الاندماج. وتعرض السجلات المحاسبية التالية للشركة المندمجة (المعدلة في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٣ هـ) نوع وقيم الأصول المشتركة في تاريخ الاندماج:

حسابات العملاء	التكلفة	حسابات التقويم	القيم الدفترية
٨٣ ٦٠٠ ريال	١٠٧ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٦٠٠ ريال
المخزون السلعي	٢٠ ٠٠٠	٥ ٢٠٠	١٠١ ٨٠٠
الأراضي	٢٠٧ ٥٠٠	٧٣ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
المباني	٢٠٥ ٠٠٠	٤١ ٧٠٠	١٣٤ ٥٠٠
الألات والمعدات	٥٠ ٠٠٠		١٦٣ ٣٠٠
الشهرة			٥٠ ٠٠٠
الاجمالي	٦٧٣ ١٠٠ ريال	١٢٢ ٩٠٠ ريال	٥٥٠ ٢٠٠ ريال

وتخص حسابات التقويم كل من حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومخصص هبوط أسعار المخزون، ومجمع الاستهلاك. وفي أثناء عملية المفاوضات تلقت الشركة المندجة عرضاً بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال تقريباً (اعتماداً على مستوى المخزون وحسابات المدينين)، إلا أنها وافقت على عرض الشركة الدامجة بدفع ٤٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً بالإضافة إلى ١٪ من صافي مبيعات الشركة الدامجة (كما حدد في العقد) تدفع في نهاية كل سنة من السنوات الخمس التالية. وتتوقع الشركة المندجة أن قيمة إجمالي صافي مبيعات الشركة الدامجة خلال فترة السنوات الخمس التالية ستزيد عن ١٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - كيف تتم المحاسبة عن عملية الاندماج هذه، في دفاتر الشركة الدامجة؟
إشرح.

ب - ناقش الطريقة المناسبة لإثبات الشهرة في السجلات المحاسبية للشركة الدامجة والنتيجة عن عملية الاندماج.

الحالة السادسة:

تم التفاوض بين «شركة الرياض» وعمر الزامل المساهم الوحيد في «شركة الزامل التجارية» و«شركة الزامل الصناعية» في ١٥ من صفر ١٤٠٦ هـ بشأن الحصول على كافة الأسهم العادية التي يملكها في الشركتين على النحو التالي:

١ - إصدار ١٠ ٠٠٠ سهم عادي، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً (القيمة

العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريالاً في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ مقابل الأسهم العادية التي يمتلكها في شركة الزامل التجارية وعددها ١٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات، بالإضافة إلى ١٠٠٠٠ سهم أخرى من أسهم الشركة يتم إصدارها إلى الزامل في ٣٠ من صفر ١٤١١ هـ إذا زاد مجموع صافي دخل شركة الزامل التجارية في نهاية فترة الخمس سنوات التالية عن ٣٠٠٠٠٠ ريال.

٢- دفع ٢٥٠٠٠٠ ريال نقداً إلى الزامل في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ مقابل الأسهم التي يمتلكها في شركة الزامل الصناعية وعددها ١٠٠٠٠ سهم والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، بالإضافة إلى دفع مبلغ ٢٥٠٠٠٠ ريال نقداً له في ٣٠ من صفر ١٤١١ هـ، إذا زاد مجموع صافي دخل شركة الزامل الصناعية في نهاية فترة الخمس سنوات التالية عن ٣٠٠٠٠٠ ريال. وقد اندمجت كل من «شركة الزامل التجارية» و«شركة الزامل الصناعية» في شركة الرياض في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ، على أن يستمر في العمل بعد هذا التاريخ كقطاعين «لشركة الرياض». وقد وافق الزامل على عدم منافسة شركة الرياض من الفترة التي تبدأ في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ وحتى ٣٠ من صفر ١٤١١ هـ. ولما كان هذا العقد عقداً خاصاً، وتعهد الزامل بعدم التخلص من الأسهم العادية لشركة الرياض التي تسلمها، فلم تخضع عملية الاندماج هذه لنفوذ وزارة التجارة، وعليه فقد كانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج قليلة للغاية.

وفياً يلي بعض البيانات المختارة من القوائم المالية لشركات الاندماج الثلاث في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ (قبل عملية الاندماج):

شركة الزامل الصناعية	شركة الزامل التجارية	شركة الرياض	
٦٠٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠٠٠ ريال	٢٥٠٠٠٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول
٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	حقوق المساهمين
٢٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	صافي المبيعات
٣	٣٠	٥	ربحية السهم

وقد أعد المراقب المالي لشركة الرياض قيود اليومية التالية لتسجيل عملية

الاندماج في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ:

الأصول	٥٠٠ ٠٠٠
الالتزامات	٣٠٠ ٠٠٠
رأس مال الأسهم العادية	١٠ ٠٠٠
الأسهم العادية لرأس المال التي مستصدر	١٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار.	١٨٠ ٠٠٠

لتسجيل الاندماج مع شركة الزامل التجارية وفقاً
لأسلوب اندماج الحقوق.

الأصول	٦٥٠ ٠٠٠
الشهرة	١٥٠ ٠٠٠
الالتزامات	٣٠٠ ٠٠٠
المستحق للزامل	٢٥٠ ٠٠٠
النقدية	٢٥٠ ٠٠٠

لتسجيل الاندماج مع شركة الزامل الصناعية وفقاً
لأسلوب الشراء. وتم إثبات التزامات وأصول منشأة
الزامل بالقيم العادلة الجارية، وسيتم استنفاد الشهرة
على العمر الاقتصادي لها وقدره ٤٠ عاماً.

المطلوب:

هل توافق على قيود اليومية التي أعدها المراقب المالي؟ ناقش؟

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

فيما يلي الميزانية العمومية للشركة المندجة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ.

الشركة المندجة
الميزانية العمومية
٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ

الأصول

٦٠ ٠٠٠ ريال	النقدية
٤٢٠ ٠٠٠	الأصول المتداولة الأخرى
٩٢٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (صافي)
١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق المساهمين

١٨٠ ٠٠٠ ريال	التزامات قصيرة الأجل
٢٥٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات
٣٢٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٤٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

وقد حدد مجلس إدارة الشركة الداعجة، بعد الفحص والدراسة، القيم العادلة الجارية التالية لصافي الأصول القابلة للتحقق - ذاتياً (بخلاف النقدية) للشركة المندجة :

٥٠٠ ٠٠٠ ريال	الأصول المتداولة الأخرى
١ ٠٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (صافي)
١٨٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
٢٥٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل

وطبقاً لهذا، أصدرت الشركة الداعجة ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم (القيمة العادلة الجارية ١٣ ريالاً)،

مقابل إجمالي صافي أصول الشركة المندجة في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. ودفعت الشركة الدائجة بالإضافة إلى ذلك تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية:

الرسوم القانونية وأنواع الفحص والاستقصاء	١٨٠ ٠٠٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم	١٢٠ ٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	<u>٣٠٠ ٠٠٠ ريال</u>

المطلوب:

إعداد قيود اليومية في السجلات المحاسبية للشركة الدائجة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، واللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع الشركة المندجة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

فيما يلي الميزانيتين العموميتين الموجزتين لكل من «شركة القصبي» و «شركة غازي» في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ:

شركة القصبي	شركة غازي	إجمالي الأصول
٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٧٠ ٠٠٠ ريال	
٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات
٢٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	اسهم رأس المال، القيمة الإسمية
٨٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠	للسهم ٢٥ ريالاً
١٢٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	علاوة الإصدار
٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٧٠ ٠٠٠ ريال	الأرباح المحتجزة (أو العجز)
		إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

وقد اندمجت كل من «شركة القصبي»، و «شركة غازي» معاً في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ لتكوين شركة جديدة باسم «شركة النهار»، وقد أصدرت الشركة الجديدة ٧٥ ٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات

مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لكل من شركتي القصبي، وغازي - (يتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج).

المطلوب:

أ - إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة النهار» وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب - إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة النهار» وفقاً لأسلوب الشراء، وبافتراض أن شركة غازي هي الشركة الداعمة، وأن القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً تبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال بالنسبة لشركة القصبي، و ٧٠٠ ٠٠٠ ريال بالنسبة لشركة غازي. وأن القيمة العادلة المقدرة لإلتزامات كل من الشركتين ٣٠٠ ٠٠٠ ريال، وأن القيمة العادلة الجارية للسهم العادي من أسهم «شركة النهار» ١٤ ريالاً. (مع تجاهل ضرائب الدخل).

المشكلة الثالثة:

فيما يلي الميزانية العمومية المختصرة «لشركة الرازي» قبل وبعد الاندماج مع «شركة أبو بكر» في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ:

شركة الرازي

الميزانية العمومية قبل وبعد عملية الاندماج

غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ

الأصول	قبل الاندماج	بعد الاندماج
الأصول المتداولة	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٥٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٢ ٦٥٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين		
الالتزامات قصيرة الأجل	٣٥٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	١٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة اسمية	٤٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
للسهم ريالاً واحداً	٣١٠ ٠٠٠	٥٧٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٤٠ ٠٠٠	٦٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة		
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٦٥٠ ٠٠٠ ريال

وتمتلك «شركة أبوبكر» (الشركة المندمجة) قبل عملية الاندماج إجمالي أصول مقدارها ١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، وإجمالي التزامات مقدارها ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. وقد دفعت «شركة الرازي» (الداعجة) تكاليف تنفيذ عملية الاندماج في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية التي سبق أن أعدتها «شركة الرازي» في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ عند تسجيل عملية الاندماج مع «شركة أبوبكر» مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

أصدرت «شركة ابن سينا» ٢٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ريالاً واحداً (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً)، وذلك في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة مرجان» وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها «شركة ابن سينا» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ:

التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج	٢٠ ٨٧٠ ريال.
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٣١ ١٣٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٥٢ ٠٠٠ ريال

وتظهر الميزانية العمومية «لشركة مرجان» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ على الوجه التالي:

شركة مرجان	
الميزانية العمومية	
٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ	
الأصول	
المخزون السلعي	١٤٠ ٠٠٠ ريال
الأصول المتداولة الأخرى	٨٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٣٨٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٦٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين	
دائنون - شركة ابن سينا	٧٥ ٠٠٠ ريال
التزامات أخرى	٢٢٥ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم	
٣ ريالات	٣٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٦٠٠ ٠٠٠ ريال

معلومات أخرى:

١ - تتساوى القيم العادلة الجارية للأصول المتداولة الأخرى وكافة التزامات شركة مرجان مع القيم الدفترية لها في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ.

٢ - تبلغ القيم العادلة الجارية للمخزون السلعي وللأصول طويلة الأجل لشركة مرجان ١٦٠ ٠٠٠ ريال، و ٤٢٠ ٠٠٠ ريال على التوالي في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ.

٣ - تتضمن الميزانية العمومية لشركة ابن سينا في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ أصلاً بعنوان «مدينين - شركة مرجان» بمبلغ ٧٥ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة ابن سينا في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، واللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع شركة مرجان في ظل:

- أ - أسلوب الشراء (مع تجاهل ضرائب الدخل).
ب - أسلوب اندماج الحقوق.

المشكلة الخامسة:

فيما يلي الميزانية العمومية وبيانات القيم العادلة الجارية المرتبطة بها «لشركة ابن حيان» في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ:

شركة ابن حيان

الميزانية العمومية

٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ

القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية	الأصول
٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٥٧٥ ٠٠٠ ريال	أصول متداولة
١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)
١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	براعة اختراع (صافي)
١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال		إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق المساهمين

٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	التزامات قصيرة الأجل
٤٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
١٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الاسمية
٨٠٠ ٠٠٠		للسهم ١٠ ريالات.
		الأرباح المحتجزة
١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال		إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

وقد أصدرت «شركة الطبري» ٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٤ ريالاً) في غرة ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ، كما دفعت ٢٢٥٠٠٠ ريال نقداً مقابل صافي أصول «شركة ابن حيان»، في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. ودفعت «شركة الطبري» كذلك مبلغ ١٢٥٠٠٠ ريال في غرة ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ، تخص تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، منها مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال يخص الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء الخاصة بعملية الاندماج.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاندماج في السجلات المحاسبية لـ «شركة الطبري»، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السادسة:

اندجمت «شركة أبي العلاء» في «شركة المعري» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ. وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها «شركة المعري» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ:

١٥,٠٠٠	الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء الخاصة بعملية الاندماج
١٠,٠٠٠	تكاليف تسجيل أو إصدار الأوراق المالية المتتممة للاندماج

٢٥,٠٠٠ ريال	إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج
-------------	------------------------------------

وفيما يلي الميزانيتين العموميتين للشركتين قبل عملية الاندماج مباشرة:

شركة أبي العلاء والمرعي

الميزانين العموميتان

٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥

شركة أبي العلاء	شركة المرعي	الأصول
٣٠٠٠٠٠٠ ريال	٤,٣٥٠,٠٠٠ ريال	أصول متداولة
١١٣٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)
٢٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	براءات اختراع
	١٥٠٠٠٠	مصرفات مؤجلة
١٤٥٠٠٠٠٠ ريال	٢٣٤٥٠٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق المساهمين

٢١٠٠٠٠٠ ريال	٢٦٥٠٠٠٠	الالتزامات
		أسهم رأس المال، القيمة الإسمية.
	١٢٠٠٠٠٠٠	للسهم ١٠ ريال.
٣٧٥٠٠٠٠		سهم رأس طاك - القيمة الإسمية للسهم
		٥ ريال
٣٢٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠	علاوة الإصدار
٥٤٥٠٠٠٠	٥٨٥٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
		ناقصاً - أسهم الخزينة بالتكلفة (١٠٠٠٠٠٠ سهم)
	١٢٥٠٠٠٠	
١٤٥٠٠٠٠٠ ريال	٢٣٤٥٠٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

وقد حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

- ١ - كانت القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً والالتزامات لكل من الشركتين في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ كالتالي:

شركة أبي العلاء وشركة المعري		
القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً		
شركة أبي العلاء	شركة المعري	
٣ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال	٤ ٩٥٠ ٠٠٠ ريال	الأصول المتداولة
١٤ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
٣٦٠ ٠٠٠	٥٧٠ ٠٠٠	براءات الاختراع
	١٥٠ ٠٠٠	المصروفات المؤجلة
(٢ ١٠٠ ٠٠٠)	(٢ ٦٥٠ ٠٠٠)	الالتزامات
١٥,٦٦٠,٠٠٠ ريال	٢٥,٠٢٠,٠٠٠ ريال	صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً

٢ - لا توجد هناك عمليات مقابلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج.

٣ - يبلغ عدد الأسهم العادية المصرح بها لشركة المعري قبل عملية الاندماج ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ سهم، وعدد الأسهم المصدرة ١ ٢٠٠ ٠٠٠ سهم والمتداولة ١ ١٠٠ ٠٠٠ سهم. أما عدد الأسهم المصرح بها لشركة أبي العلاء يبلغ ٧٥٠ ٠٠٠ سهم عادي وكلها مصدرة ومتداولة. كما أن أسهم الخزينة التي تخص شركة المعري «غير مقيدة».

٤ - تم تصفية «شركة أبي العلاء» لإتمام عملية الاندماج.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية «لشركة المعري» لتسجيل عملية الاندماج مع «شركة أبي العلاء» طبقاً لكل من الافتراضين المستقلين التاليين:

أ - قامت «شركة المعري» بمبادلة ٤ ٠٠ ٠ ٠٠ سهم من الأسهم العادية غير المصدرة، و ١ ٠٠ ٠ ٠٠ سهم من أسهم الخزينة مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة أبي العلاء». وتتفق عملية الاندماج هذه مع كافة شروط استخدام أسلوب اندماج الحقوق للمحاسبة عنها والتي وردت في الرأي المحاسبي رقم (١٦) لمجلس البادئ المحاسبية الأمريكي.

ب - دفعت «شركة المعري» مبلغ ٣ ١٠٠ ٠ ٠٠ ريال نقداً، كما أصدرت

سندات طويلة الأجل بمعدل فائدة ١٦٪ وقيمة إسمية قدرها ١٦٩٠٠ ٠٠٠ ريال مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة أبي العلاء. والقيمة العادلة الجارية للسندات تساوي قيمتها الاسمية (مع تجاهل ضرائب الدخل).

المشكلة السابعة:

اندمجت «شركة البحري» في «شركة المتني» في تاريخ إقفال الدفاتر في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ، في عملية اندماج تنطبق عليها الشروط الاثني عشر الواردة في رأي مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكية رقم «١٦» والخاصة بتطبيق أسلوب اندماج الحقوق. وفيما يلي قائمتي الدخل لشركتي الاندماج قبل عملية الاندماج في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ:

شركة المتني وشركة البحري

قائمتا الدخل

عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ

البحري	المتني	الإيرادات
ريال ٥٥٠ ٠٠٠	ريال ٨٠٠ ٠٠٠	صافي المبيعات
	٢٠ ٠٠٠	الفوائد
٥٠ ٠٠٠		الإيجار
ريال ٦٠٠ ٠٠٠	ريال ٨٢٠ ٠٠٠	إجمالي الإيرادات
		التكاليف والمصروفات
ريال ٣٠٠ ٠٠٠	ريال ٤٨٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٥٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	مصروفات العمليات
١٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	مصروف الفوائد
١٤٤ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
ريال ٥٠٤ ٠٠٠	ريال ٧٢٠ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
ريال ٩٦ ٠٠٠	ريال ١٠٠ ٠٠٠	صافي الدخل

وقد حصلت «شركة البحري» من «شركة المتني» خلال العام السابق

لعملية الاندماج على قرض قيمته ١٠٠ ٠٠٠ ريال لمدة ٩٠ يوماً بمعدل فائدة ١٥٪. كما استأجرت «شركة المتني» معرضاً للبيع مملوكاً «لشركة البحري» لمدة عام كامل (العام السابق للاندماج) بإيجار شهري قدره ٥٠٠ ريال بالإضافة إلى ١٪ من صافي المبيعات. كما باعت شركة المتني إلى شركة البحري بضاعة معللة بنسبة الإضافة الخاصة بشركة المتني تكلفتها ١٢٠ ٠٠٠ ريال، كما أن كافة البضاعة المبيعة بواسطة شركة البحري عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢. كانت لعملاء خارجيين ونسبة الإضافة الخاصة بها.

المطلوب:

أ - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل (في شكل قيود يومية) الخاصة بقائمة الدخل بعد الاندماج لشركة المتني عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد ورقة العمل الخاصة بقائمة الدخل الموحدة بعد الاندماج لشركة المتني عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ.

المشكلة الثامنة:

اندجنت «شركة الطائي» و«شركة حاتم» لتكوين شركة جديدة وذلك في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ. وقد أصدرت «شركة وهج البراري» الجديدة ١٠٠ ٠٠٠ سهم عادي من الأسهم المصرح لها بإصدارها وعددها ٥٠٠ ٠٠٠ سهم بدون قيمة إسمية، وقد تمحدد للسهم قيمة اعتبارية ٥ ريالات، وذلك مقابل الحصول على أسهم الشركتين المندجتين على الوجه التالي:

- ١ - ٦٠ ٠٠٠ سهم مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الطائي» وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ريالان للسهم.
- ٢ - ٤٠ ٠٠٠ سهم مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة حاتم» وعددها ١٥ ٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ريالاً واحداً للسهم.

وقد بلغت التكاليف المرتبطة بعملية الاندماج ٥٠ ٠٠٠ ريال (رسوم قانونية وأتعاب مراجعة، وتكاليف إصدار)، دفعت نقداً في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ (قبل الاندماج) بواسطة شركة الطائي نيابة عن «شركة وهج البراري».

ولا توجد عمليات مقابلة أخرى بين شركات الاندماج. وفيما يلي القوائم المالية المختصرة لشركتي الطائي وحاتم عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٢ هـ قبل الاندماج:

شركتا الطائي وحاتم الميزانيتان العموميتان في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٢ هـ		
شركة حاتم	شركة الطائي	الأصول
٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ٠٠٠ ريال	أصول متداولة
	٥٠ ٠٠٠	مدينين - شركة وهج البراري
٥٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل
١٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	أصول أخرى
٨١٠ ٠٠٠ ريال	١٠١٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول
الالتزامات وحقوق المساهمين		
٨٠ ٠٠٠ ريال	١٦٠ ٠٠٠ ريال	التزامات قصيرة الأجل
٩٠ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
١٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال
١٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٤٧٥ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٨١٠ ٠٠٠ ريال	١٠١٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

شركة الطائي وحاتم
قائمة الدخل والأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ٣٠ جمادي الثانية
١٤٠٢ هـ

شركة حاتم ريال ٣٠٠٠ ٠٠٠	شركة الطائي ريال ٢٠٠٠ ٠٠٠	صافي المبيعات
		التكاليف والمصروفات
٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٥٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	مصروفات العمليات
١٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	مصروف الفوائد
٢٩٤ ٠٠٠	٢٣١ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
ريال ٢ ٨٠٤ ٠٠٠	ريال ١ ٨٤٦ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
ريال ١٩٦ ٠٠٠	ريال ١٥٤ ٠٠٠	صافي الدخل
٢٧٩ ٠٠٠	٣٩٦ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية السنة
ريال ٤٧٥ ٠٠٠	ريال ٥٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في نهاية السنة

وقد تم استخدام طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً في تقويم المخزون السلمي لشركة الطائي، وطريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً في تقويم المخزون السلمي لشركة حاتم. وقد وافقت شركة حاتم، كجزء من عقد الاندماج، على تغيير طريقة تقويم مخزونها السلمي من الوارد أخيراً - صادر أولاً إلى الوارد أولاً - صادر أولاً. وفيما يلي البيانات المناسبة لعملية تقويم المخزون بالنسبة لشركة حاتم:

طريقة الوارد أولاً	طريقة الوارد أخيراً	
- صادر أولاً	صادر أولاً	
ريال ١٥٠ ٠٠٠	ريال ١٠٠ ٠٠٠	المخزون السلمي في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ
١٣٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	المخزون السلمي في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠١ هـ

المطلوب:

أ - إعداد قيد التسوية اللازم في ٣٠ من جمادي الثانية لإثبات تغيير طريقة تقويم المخزون في شركة الطائي من الوارد أخيراً - صادر أولاً إلى الوارد أولاً

- صادر أولاً - بافتراض أن ضرائب الدخل ٦٠٪.

(ملحوظة: طبقاً لرأي مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي رقم (٢٠) والخاص بالتغيرات المحاسبية، فإن تغيير طريقة الواردة أخيراً - صادر أولاً إلى أي طريقة تقويم أخرى يستلزم تعديل الأرباح المحتجزة بأثر رجعي).

ب - إعداد قيود اليومية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ لتسجيل عملية الاندماج في دفاتر «شركة وهج البراري» وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. غير مطلوب إجراء قيود اليومية الخاصة بالإيرادات والمصروفات.

ج - تحديد صافي الدخل الموحد «لشركة وهج البراري» عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ.

المشكلة التاسعة:

وافقت «شركة الأبنودي» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ على أن تدفع مبلغ ٨٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، وتصدر ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريال (القيمة السوقية للسهم ٢٠ ريالاً) إلى «شركة الجندول» مقابل صافي أصولها ما عدا النقدية. كما وافقت «شركة الأبنودي» إضافة إلى ذلك، على أنه في حالة عدم وصول القيمة السوقية للسهم العادي من أسهمها إلى ٢٠ ريالاً أو أكثر في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ، فإنها ستصدر أسهماً إضافية أخرى بالعدد الكافي الذي يجعل القيمة السوقية الإجمالية للأسهم العادية التي في حيازة «شركة الجندول» تعادل ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال في ذلك التاريخ، وفيما يلي الميزانية العمومية «لشركة الجندول» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ، والقيم العادلة الجارية المرتبطة بالأصول والالتزامات:

شركة الجندول
الميزانية العمومية
٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ

القيم المعادلة	القيم الدفترية	الأصول
الجارية		النقدية
١٠٠ ٠٠٠ ريال	١٠٠ ٠٠٠ ريال	حسابات المدينين (صافي)
٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	المخزون السليعي
٦٨٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	مصرفات مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل
٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل في الأسهم
١٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	العادية «لشركة الرشودي» بنسبة ١٠٪
٦٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	أراض
١ ٢٥٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل الأخرى (صافي)
١٠٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	براءة اختراع (صافي)
		إجمالي الأصول
	٢ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	
		الالتزامات وحقوق المساهمين
٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال	التزامات قصيرة الأجل
٤٨٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
		أسهم رأس المال، القيمة الاسمية
	٦٠٠ ٠٠٠	للسهم ٥ ريالات
	٤٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
	٥٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
		إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين
	٢ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	

وقد دفعت «شركة الأبنودي» تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ:

٣٠ ٠٠٠ ريال	أتعاب عملية المراجعة
٣٥ ٠٠٠	تكاليف الفحص والاستقصاء (٢٪ من إجمالي القيمة)
١٥ ٠٠٠	رسوم قانونية - عملية الاندماج

٢٠ ٠٠٠	رسوم توثيق العقد
٢٥ ٠٠٠	تكاليف إصدار الأسهم
٣٥٠	مصرفوات تسجيل العقد في وزارة التجارة
١٢٥ ٣٥٠ ريال	إجمالي تكاليف تنفيذ الاندماج

المطلوب:

أ - إعداد قيود اليومية في سجلات «شركة الأبنودي» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ لتعكس العمليات السابقة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - بافتراض أن القيمة السوقية للسهم في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ كانت ١٦ ريالاً للسهم. ما قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية إصدار أسهم إضافية من الأسهم العادية لشركة الأبنودي إلى شركة الجندول في ذلك التاريخ، ودفع نقدية بدلاً من إصدار أجزاء من الأسهم (إذا وجدت كسور في الأسهم اللازم إصدارها يجب أن تسدد قيمتها نقداً).

المشكلة العاشرة:

فيما يلي القوائم المالية وبيانات مالية أخرى لشركتي: الوصفي، و«الحجاجي» اللتين تستخدمان نفس المبادئ والإجراءات المحاسبية، واللتين ترغبان في الاندماج معاً.

شركة الوصفي وشركة الحجاجي

الميزانيتان العموميتان

٣٠ من شوال ١٤٠٨

شركة الحجاجي

شركة الوصفي

الأصول

٢٠٠ ٠٠٠ ريال

٥٠٠ ٠٠٠ ريال

الأصول المتداولة

٥٠٠ ٠٠٠

١ ٠٠٠ ٠٠٠

الأصول طويلة الأجل (صافي)

١٠٠ ٠٠٠

٣٠٠ ٠٠٠

أصول أخرى

٨٠٠ ٠٠٠ ريال

١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال

إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق المساهمين	
التزامات جارية	٤٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠
رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات.	٦٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال
	١٠٠ ٠٠٠ ريال
	٣٠٠ ٠٠٠
	١٠٠ ٠٠٠
	٢٠٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد قدر مجلس إدارة شركة الوصفي أن تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ستكون على الوجه التالي:

تكاليف الفحص والاستقصاء والرسوم القانونية للاندماج	٥٠٠٠ ريال
التكاليف الخاصة بتوثيق العقد	٧٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ الاندماج	١٢ ٠٠٠ ريال

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ

صافي المبيعات	شركة الوصفي	شركة الحجاجي
٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المباعة	٣ ٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
مصروف الفوائد	٢٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٤ ٨٨٠ ٠٠٠ ريال	٩٤٠ ٠٠٠ ريال

صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠ ريال	٦٠ ٠٠٠ ريال
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٨٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٢٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ٠٠٠ ريال
ربحية السهم	٢ ريال	٦ ريال
معدل السعر إلى الربحية	١٠	٥

القيمة الحالية المخصومة لالتزامات شركة الحجاجي في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ تعادل القيمة الدفترية لها. وفيما يلي القيم العادلة الجارية لأصول شركة الحجاجي في ذلك التاريخ:

الأصول المتداولة (الفرق عن القيمة الواردة بقائمة المركز المالي وقدرها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال يخص المخزون السلعي الذي سيحمل على تكلفة البضاعة التي ستباع خلال السنة التي تنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٩ هـ والذي قوم على أساس طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً)

٢٣٠ ٠٠٠ ريال

الأصول طويلة الأجل (الفرق عن القيمة الواردة في قائمة المركز المالي وقدرها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، يخص الأراضي منه ٦٠ ٠٠٠ ريال، والأصول القابلة للاستهلاك والتي تبقى من عمرها الاقتصادي ٥ سنوات ٤٠ ٠٠٠ ريال).

٦٠٠ ٠٠٠

الأصول الأخرى (الفرق عن القيم الواردة في قوائم المركز المالي وقدرها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، يخص أصول مستأجرة ومتبقي من فترة العقد ٤ سنوات).

١٢٠ ٠٠٠ ريال

وأمام مجلس إدارة «شركة الوصفي» خطتان بديلان لتنفيذ عملية الاندماج:

الخطوة الأولى: إصدار ٣٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الحجاجي»، في عملية اندماج تتوافر لها الاثني عشر شرطاً اللازمة لاستخدام أسلوب اندماج الحقوق للمحاسبة عنها والتي وردت في الرأي رقم «١٦» لمجلس المبادئ المحاسبية الأمريكية بخصوص عمليات الاندماج.

الخطوة الثانية: إصدار ١٥ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية بقيمة عادلة جارية للسهم ٢٠ ريالاً، ودفع ١٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً وسنداً لأذني لمدة ثلاث سنوات بمعدل ١٥٪. يبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الحجاجي. والقيمة العادلة الجارية للسند الاذني تعادل القيمة الاسمية له في هذا التاريخ.

وفي كلتا الحالتين (الخطتين) سيتم تصفية شركة الحجاجي إلا أنها ستستمر في العمل كقطاع تابع لشركة الوصفي.

المطلوب:

تحديد الآتي تحت كل خطة من الخطتين بافتراض أن الاندماج تم في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ، ويهدف مساعدة إدارة شركة الوصفي في تقييم كل من البديلين (مع تجاهل ضرائب الدخل).

أ - صافي الدخل وربحية السهم (لأقرب هللة) لشركة الوصفي عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ.

ب - صافي الدخل وربحية السهم (لأقرب هللة) لشركة الوصفي عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٩ هـ، بافتراض أن المبيعات والتكاليف والمصروفات عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٩ هـ هي نفسها في عام ١٤٠٨ هـ. وأن الشهرة، إن وجدت، تستند على فترة ٤٠ سنة.

ج - الأثر الرجعي على الميزانيتين العموميتين عقب عملية الاندماج في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ.

المشكلة الحادية عشرة:

فيما يلي القوائم المالية لشركة الجاحظ وشركة الزهير عن الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٧ هـ:

شركة الجاحظ وشركة الزهير			
الميزانيتان العموميتان			
٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٧			
شركة الجاحظ		شركة الزهير	
الأصول			
النقدية	٢٥ ٥٠٠	ريال	١ ٥٠٠
أوراق القبض وحسابات العملاء (صافي)	٢٤ ٥٠٠	ريال	٧ ٥٠٠
المخزون السلعي بالتكلفة (طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً)	٤٢ ٠٠٠		٨ ٨٠٠
مدينون - شركة الزهير	٧ ٦٠٠		—
أصول طويلة الأجل (صافي)	٥٩ ٥٠٠		٣٥ ٨٠٠
أصول أخرى	٤ ٥٠٠		٢٠٠
<hr/>			
إجمالي الأصول	١٦٣ ٦٠٠	ريال	٥٣ ٨٠٠
<hr/>			
الالتزامات وحقوق المساهمين			
أوراق الدفع وحسابات الدائنين	٢٠ ٧٠٠	ريال	٣٩ ٩٢٠
دائنون - شركة الجاحظ	—		٧ ٦٠٠
ضرائب الدخل المستحقة	١١ ٤٠٠		—
التزامات أخرى	١ ٥٠٠		٢ ٢٠٠
أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات.	٥٠ ٠٠٠		
أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم ١٠٠ ريال.			٢٥ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٠ ٠٠٠		٣٢ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (العجز)	٥٠ ٠٠٠		(٥٢ ٩٢٠)
<hr/>			
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١٦٣ ٦٠٠	ريال	٥٣ ٨٠٠

وفىما يلي صافي الدخل (أو الخسائر) لكل من الشركتين عن السنوات الست الأخيرة (الدخل قبل المحاسبة عن الضريبة هو نفسه الدخل الخاضع للضريبة):

سنة ١٤٠١ (وهي السنة التي تأسست فيها شركة الزهير)

ريال	١٨٠٠٠ ريال	(٤٠٠٠) ريال
سنة ١٤٠٢ هـ	(٧٥٠٠)	٤٠٠٠
سنة ١٤٠٣ هـ	١٢٦٠٠	(١٥٠٠٠)
سنة ١٤٠٤ هـ	١٤٩٠٠	(٦٠٠٠)
سنة ١٤٠٥ هـ	٣١٢٠٠	(٧٠٠٠)
سنة ١٤٠٦ هـ	٢٨٩٠٠	(١١١٠٠)

شركة المحاظ وشركة الزهير

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة (المعجز)

عن الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية

١٤٠٧ هـ

شركة الزهير	شركة المحاظ	الإيرادات:
ريال	١٥٠٠٠٠	صافي المبيعات
٦٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠	إيرادات أخرى
ريال	١٥٥٠٠٠	إجمالي الإيرادات
٥٤٠٠٠	١٠٥٠٠٠	التكاليف والمصروفات:
١٢١٠٠	٣١٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	١١٤٠٠	مصروفات العمليات
		مصروف ضرائب الدخل
ريال	١٤٧٤٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٦٦١٠٠ ريال	٧٦٠٠	صافي الدخل (أو الخسارة)
ريال	٤٤٩٠٠	يضاف - الأرباح المحتجزة (المعجز) في بداية السنة
(٤٦٨٣٠)	٥٢٥٠٠	جملة فزعة
ريال	٢٥٠٠	ناقصاً - التوزيعات المتوقعة
(٥٢٩٢٠) ريال	٥٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة (المعجز) في نهاية السنة

وقام مساهمو شركة الزهير في غرة ربيع ١٤٠٧ هـ بتحويل أسهمهم في شركة الزهير إلى شركة الجاحظ (قيمة السهم العادي الإسمية ١٠٠ ريال) مقابل أسهمها العادية غير المصدرة (القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات). وتقضي شروط الاندماج بأن القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية هي القيمة الدفترية لها بالنسبة لكل من الشركتين، دون الأخذ في الاعتبار قيم أي خسائر تشغيل صافية مرحلة. ولا يعتبر الحصول على منافع تخفيض الخسائر المرحلة هدفاً أساسياً من عملية الاندماج (افترض أن ضرائب الدخل ٦٠٪) وأن خسائر العمليات عن العام الجاري تحمل على ثلاث سنوات سابقة وخمس عشرة سنة تالية، (مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج).

المطلوب:

أ - تحديد:

- ١ - إجمالي عدد الأسهم العادية التي ستوزعها شركة الجاحظ على مساهمي شركة الزهير.
- ٢ - معدل تبادل الأسهم العادية لشركة الجاحظ مقابل الأسهم العادية لشركة الزهير.

ب - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الجاحظ لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الزهير وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ج - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الزهير لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الجاحظ. بافتراض أن شركة الزهير لم تسجل في سجلاتها المحاسبية منافع ضرائب الدخل المتوقعة عن خسائر التشغيل المرحلة.

الفصل الخامس

القوائم المالية الموحدة في تاريخ
الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS ON DATE OF OF PURCHASE BUSINESS COMPINATION

سبق أن أشرنا في الفصل السابق إلى حالة الاندماج التي يتم فيها سيطرة شركة على أخرى مع احتفاظ كل منها بصفتها القانونية كوحدة مستقلة، واستخدمنا مصطلح الشركة المستثمرة (Investor) باعتبارها الشركة المسيطرة، ومصطلح الشركة المستثمر فيها (Investee) باعتبارها الشركة المسيطر عليها. فإذا حصلت الشركة المستثمرة على ٥٠٪ أو أكثر من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها تنشأ علاقة بين شركة قابضة وأخرى تابعة (A Parent-Subsidiary Relationship) وتصبح الشركة المستثمر فيها شركة تابعة للشركة القابضة (أي المستثمرة أو الشركة الأم) ومع ذلك تبقى كل منهما كوحدة قانونية مستقلة.

ونتيجة للإلتزام الكامل بالمظاهر القانونية لهذا النوع من الاندماج، يتطلب الأمر إصدار قوائم مالية مستقلة لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وفي الفترات المحاسبية التالية لحدوث هذا الاندماج. ومع ذلك فإن الإلتزام الكامل بالشكل القانوني يتجاهل جوهر العلاقة التي نشأت بين الشركة القابضة والشركة التابعة، فكلتا الشركتين يكونان وحدة اقتصادية (Economic Entity). واستجابة لهذه الحقيقة يجب إصدار قوائم مالية موحدة (Consolidated Financial Statements) للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها كما لو كانوا وحدة محاسبية مستقلة.

طبيعة القوائم المالية الموحدة

Nature of Consolidated Financial Statements

تشابه القوائم المالية الموحدة مع القوائم المالية المجمعة التي عرضناها في الفصل الأول والخاصة بالمركز الرئيسي وفروعه. فبمجرد تجميع أصول والتزامات وإيراد ومصروفات الشركة القابضة والشركات التابعة لها، واستبعاد وتسوية العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة، ثم يفصح عن المبالغ الموحدة في قوائم مالية موحدة تشتمل على الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، ثم قائمة التغيرات في المركز المالي.

ومع ذلك، فإن خاصية الوحدة القانونية المستقلة للشركة القابضة والشركة التابعة تجعل عملية الاستبعادات والتسويات لأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة أكثر تعقيداً من إجرائها لأغراض التجميع التي سبق عرضها في الفصل الأول المتعلقة بالمركز الرئيسي وفروعه. وقبل أن نوضح كيفية إجراء الاستبعادات والتسويات بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة، يجب التعرف على بعض المبادئ الأساسية في هذا الصدد.

هل يجب أن تتضمن القوائم الموحدة كل الشركات التابعة؟

Should all Subsidiaries be Consolidated?

تباين الممارسات المحاسبية في مجال إعداد القوائم المالية الموحدة، فقد أسفرت الدراسة التي أجراها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٨١ ميلادية حول القوائم المالية المنشورة بمعرفة ٦٠٠ شركة أمريكية عن النتائج التالية:

١ - أدرجت ٤٢٢ شركة كل الشركات التابعة لها في قوائمها المالية الموحدة، بينما استبعدت ١٧٠ شركة بعض الشركات التابعة لها من قوائمها المالية الموحدة. أما باقي الشركات وعددها ثمانى شركات فلم تصدر قوائم موحدة على الإطلاق.

٢ - كانت الأنواع الرئيسية للشركات التابعة التي لم تشملها القوائم الموحدة هي الشركات الأجنبية، والشركات التي تمارس نشاط تمويل (مثل شركات التمويل

وشركات التأمين والبنوك، وشركات التأجير، ثم الشركات التي تمارس النشاط العقاري.

وفي رأي المؤلف يعتبر هذا التباين في إعداد القوائم المالية الموحدة أمراً غير مرغوباً ويصعب تبريره نظرياً، باعتبار أن الهدف من إعداد هذه القوائم هو الإفصاح عن الموارد المتاحة والالتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة يعمل في نطاقها مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها، ولذلك لا توجد هناك مبررات جوهرية أو نظرية تستلزم استبعاد أي شركة تابعة تخضع لسيطرة الشركة القابضة. أما الجدل حول استبعاد الشركة التابعة التي تمارس نشاط تمويلي من القوائم المالية الموحدة لشركات صناعية أو تجارية، أمر يصعب تبريره أيضاً إذا أخذنا في الاعتبار التباين الشديد الذي ينطوي على اندماج شركات متنوعة النشاط والذي يتكون من شركات صناعية وتجارية وخدمية.

المفهوم التقليدي لمعنى السيطرة

The Meaning of Controlling Financial Interest

إن امتلاك الشركة المستثمرة لأكثر من ٥٠٪ من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها يوفر دليلاً قوياً على سيطرة الشركة الأولى على المصالح المالية في الشركة الثانية. ومع ذلك، قد يتوافر هذا القدر من الأسهم ولا تتمكن الشركة القابضة (المستثمرة) من فرض سيطرتها على الشركة التابعة لها. ويحدث هذا الأمر في بعض الحالات منها على سبيل المثال، إذا كانت الشركة التابعة تحت التصفية، أو تكون خاضعة لإعادة التنظيم نتيجة عدم قدرتها على الوفاء بديونها. علاوة على ذلك، فإن الشركة التابعة التي توجد في دولة أجنبية قد تعاني من قيود تفرضها هذه الدولة سواء على الإنتاج أو التحويلات النقدية أو غيرها من السياسات، ومثل هذه الظروف تعكس عدم قدرة الشركة القابضة في السيطرة على الشركة التابعة لها.

ومن الأهمية بمكان أن ندرك أن سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة قد تتحقق بطريقة غير مباشرة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت شركة الشايح تمتلك ٨٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الفهيد، و ٤٥٪ من الأسهم العادية لشركة الوليد، وإذا كانت شركة الفهيد تمتلك أيضاً ٤٥٪ من الأسهم العادية لشركة

الوليد، فهذا يعني أن شركتي الفهيد والوليد تقعان تحت سيطرة شركة الشايح، لأنها في واقع الأمر تسيطر على ٩٠٪ من شركة الوليد، منها ٤٥٪ مملوكة بطريقة مباشرة، و ٤٥٪ أخرى مملوكة بطريقة غير مباشرة.

انتقاد المفهوم التقليدي للسيطرة

Criticism of Traditional Concept of Control

انتقد بعض المحاسبين المفهوم التقليدي للسيطرة الذي أشرنا إليه في الجزء السابق، باعتبار أن هذا المفهوم يركز فقط على الشكل أو المظهر القانوني للعلاقة التي تنشأ بين الشركة القابضة والشركة التابعة. ويؤكد هؤلاء المحاسبين أن الشركة المستمرة قد تمتلك أقل من ٥٠٪ من الأسهم العادية المتداولة للشركة المستثمر فيها ومع ذلك تسيطر على أعمالها، وتحدث هذه الحالة إذا كانت باقي أسهم الشركة المستثمر فيها منتشرة بين عدد كبير من صغار المساهمين الذين لا يحرصون على حضور اجتماعات الجمعية العمومية ولا يفوضون غيرهم في حضورها. وقد تكون السيطرة فعالة أيضاً على الشركة المستثمر فيها إذا تمكن بعض أعضاء مجلس إدارة الشركة المستمرة من الحصول على عدد جوهري من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها، أو إذا نجحوا في الحصول على توكيلات من المساهمين الآخرين.

كيفية معالجة القوائم المالية للشركات التابعة

التي لا تخضع للسيطرة في القوائم المالية الموحدة:

Unconsolidated Subsidiaries in Consolidated Financial Statements

تتطلب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبيق أساس الملكية (Equity Basis) في المحاسبة عن معظم الشركات التابعة التي لا تخضع لسيطرة الشركة القابضة، ووفقاً لهذا الأساس المحاسبي يفصح عن نصيب الشركة المستمرة في أرباح وخسائر الشركة التابعة غير الخاضعة للسيطرة في سطر واحد بقائمة الدخل الموحدة. ويترتب على استخدام هذا الأسلوب إظهار صافي دخل موحد بنفس الطريقة كما لو كانت الشركة التابعة تخضع للسيطرة. هذا وسوف نتناول أساس الملكية بالتفصيل في الفصلين التاليين.

المعالجة المحاسبية في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء :

Consolidation of wholly owned subsidiary on date of purchase-type Business Combination

لتوضيح كيفية إعداد قوائم مالية موحدة للشركة القابضة وشركة تابعة مملوكة لها بالكامل، نفترض أنه في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ أصدرت شركة الجمعان ١٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (عندما كانت القيمة العادلة الجارية للسهم ٤٥ ريال) إلى مساهمي شركة الفوزان مقابل كل الأسهم العادية التي يحملوها من هذه الشركة. ولم تكن هناك تكاليف مشروطة، وقد كانت تكاليف تنفيذ الاندماج التي تحملتها شركة الجمعان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ على النحو التالي:

رسوم قانونية ومصاريف بحث واستقصاء	٥٠ ٠٠٠ ريال
مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم	٣٥ ٠٠٠
مجملة تكاليف تنفيذ الاندماج	<u>٨٥ ٠٠٠</u>

وقد كانت عملية الاندماج تتفق وشروط المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء، على أن تستمر شركة الفوزان في نشاطها كشركة مستقلة ومملوكة بالكامل لشركة الجمعان. وتنتهي السنة المالية في الشركتين في ١٢/٣٠ من كل عام، وكلتاهما تستخدم نفس المبادئ والإجراءات المحاسبية، وطبقاً لذلك لا يستلزم الأمر إجراء تسويات قبل تنفيذ الاندماج. وقد كانت الضريبة على الدخل في كلتا الشركتين ٦٠٪.

ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية المستقلة لكلتا الشركتين عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ قبل إتمام الاندماج. هذا وقد كانت القيم العادلة الجارية للأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الفوزان مماثلة للقيم الدفترية ما عدا عناصر الأصول الثلاثة التالية:

القيم العادلة الجارية

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

ريال

١٣٥ ٠٠٠

٣٦٥ ٠٠٠

٢٥ ٠٠٠

المخزون

الأصول طويلة الأجل (الصافي)

براءة الاختراع

شركة الجمعان وشركة الفوزان

القوائم المالية المستقلة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

شركة الفوزان

شركة الجمعان

قائمة الدخل

الإيرادات

صافي المبيعات

إيراد الفوائد

إجمالي الإيرادات

التكاليف والمصروفات

تكلفة البضاعة المباعة

مصروفات العمليات

مصروف الفوائد

مصروف ضرائب الدخل

إجمالي التكاليف والمصروفات

صافي الدخل

ريال

٦٠٠ ٠٠٠

ريال

٩٩٠ ٠٠٠

١٠ ٠٠٠

ريال

٦٠٠ ٠٠٠

ريال

١ ٠٠٠ ٠٠٠

ريال

٤١٠ ٠٠٠

ريال

٦٣٥ ٠٠٠

٣٠ ٠٠٠

٨٠ ٠٠٠

٣٠ ٠٠٠

٥٠ ٠٠٠

٧٨ ٠٠٠

١٤١ ٠٠٠

ريال

٥٤٨ ٠٠٠

ريال

٩٠٦ ٠٠٠

ريال

٥٢ ٠٠٠

ريال

٩٤ ٠٠٠

قائمة الأرباح المحتجزة

الأرباح المحتجزة أول العام

يضاف: صافي الدخل

جملة فرعية

يطرح: التوزيعات

الأرباح المحتجزة نهاية العام

ريال

١٠٠ ٠٠٠

ريال

٦٥ ٠٠٠

٥٢ ٠٠٠

٩٤ ٠٠٠

ريال

١٥٢ ٠٠٠

ريال

١٥٩ ٠٠٠

٢٠ ٠٠٠

٢٥ ٠٠٠

ريال

١٣٢ ٠٠٠

ريال

١٣٤ ٠٠٠

الميزانيتان العموميتان

شركة الفوزان		شركة الجمعان		الأصول
ريال	٤٠ ٠٠٠	ريال	١٠٠ ٠٠٠	النقدية
	١١٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠	المخزون
	٧٠ ٠٠٠		١١٠ ٠٠٠	أصول متداولة أخرى
			٢٥ ٠٠٠	أوراق قبض طرف شركة الفوزان
	٣٠٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل (الصافي)
	٢٠ ٠٠٠			براءة اختراع
ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال	٨٣٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية
	٢٥ ٠٠٠			أوراق دفع لشركة الجمعان
	١٠ ٠٠٠		٦٦ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
	١١٥ ٠٠٠		٢٨٥ ٠٠٠	الالتزامات الأخرى
			٣٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال
	٢٠٠ ٠٠٠			أسهم رأس المال القيمة الإسمية ٥ ريال
	٥٨ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
	١٣٢ ٠٠٠		١٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال	٨٣٥ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ولأن شركة الفوزان سوف تستمر في نشاطها كوحدة مستقلة، ولأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لا تسمح بإعادة تقويم الأصول لشركة مستمرة، فإن شركة الفوزان سوف لا تجري أي قيود يومية بصدد عملية الاندماج. أما شركة الجمعان فتسجل القيود المحاسبية التالية عند إتمام الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

شركة الجمعان (الشركة الدامجة)

قيود اليومية العامة

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

الاستثمار في رأس مال شركة الفوزان	٤٥٠ ٠٠٠
(١٠ ٠٠٠ سهم × ٤٥ ريال)	
أسهم رأس المال (١٠ ٠٠٠ سهم × ١٠ ريال)	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار.	٣٥٠ ٠٠٠

إثبات إصدار ١٠ ٠٠٠ سهم عادي مقابل كل الأسهم
العادية المتداولة الخاصة بشركة الفوزان وفقاً لأسلوب الشراء
في المحاسبة عن الاندماج.

الاستثمار في رأس مال شركة الفوزان	٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٥ ٠٠٠
النقدية	٨٥ ٠٠٠

إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الفوزان. حيث تم تحميل
حساب الاستثمار بالرسوم القانونية ومصاريف الفحص
والاستقصاء. أما مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد
خففت بها علاوة الإصدار.

ويلاحظ أن القيد الأول السابق يماثل قيد إدماج شركة الغروب في شركة
الشروق طبقاً لأسلوب الشراء في المثال الذي عرضناه في الفصل السابق. فقد
جعلنا حساب الاستثمار مدينياً بالقيمة العادلة الجارية لأسهم رأس المال التي
أصدرتها الشركة الدامجة لاتمام عملية الاندماج، وجعلنا حساب علاوة الإصدار
دائناً بما زاد عن القيمة الإسمية للأسهم المصدرة. أما القيد الثاني، فقد جعلنا فيه
حساب الاستثمار مدينياً بالتكاليف المباشرة لتنفيذ الاندماج، أما التكاليف الأخرى
المتعلقة بإصدار الأسهم فقد خففنا بها علاوة الإصدار.

ويتضح من قيود اليومية السابقة أن شركة الجمعان لم تسجل أي قيود مدينة أو دائنة عن أصول والتزامات شركة الفوزان بعكس ما تم اتباعه في حالات الاندماج التي عرضناها في الفصل السابق. ويرجع السبب في ذلك إلى أن شركة الفوزان (المندجة) ظلت كوحدة قانونية مستقلة. وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة ستظهر حسابات دفتر الأستاذ بشركة الجمعان (الداجمة) التي تتأثر بعملية الاندماج على النحو التالي:

ح/ التقديرة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	رصيد سابق			١٠٠ ٠٠٠ (مدين)
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ الاندماج		٨٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠ (مدين)

ح/ الاستثمار في رأس مال شركة الفوزان

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠ (مدين)
١٤٠٥/١٢/٣٠	إتمام الاندماج تكاليف تنفيذ الاندماج	٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠ (مدين)

ح/ أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٣٠٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	أسهم عادية مصدرة إتمام الاندماج		١٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠ دائن

ح/ علاوة الإصدار

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٥٠٠٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	الأسهام العادية المصدرة		٣٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	إتمام الاندماج			
١٤٠٥/١٢/٣٠	بكاليف تنفيذ الاندماج	٣٥٠٠٠		٣٦٥٠٠٠ دائن

ورقة عمل لإعداد الميزانية الموحدة

Working Paper for Consolidated Balance Sheet

تستلزم المحاسبة عن عملية إدماج شركة الفوزان في شركة الجمعان وفقاً لأسلوب الشراء تحديد نقطة البداية الجديدة للشركة الموحدة. وهذه النقطة تعكس فرضية أساسية وهي أن عملية الاندماج التي يتوفر فيها متطلبات المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء تعتبر عملية حيازة أو شراء لصافي أصول الشركة المندمجة (الأصول مطروحاً منها الالتزامات) بواسطة الشركة الدامجة. أما نتائج عمليات كل من شركة الجمعان وشركة الفوزان قبل تاريخ الاندماج فهي تتعلق بوحدات اقتصادية وقانونية مستقلة. وطبقاً لذلك يقتصر الأمر على إصدار ميزانية عمومية موحدة فقط بواسطة شركة الجمعان في ١٤٠٥/١٢/٣٠، وهو تاريخ إدماج شركة الفوزان في شركة الجمعان وفقاً لأسلوب الشراء.

وحتى يمكن إعداد ميزانية عمومية موحدة، يتطلب الأمر استخدام ورقة عمل. ونعرض في الجزء التالي نموذجاً لورقة العمل متضمنة بيانات الميزانية العمومية المستقلة لكل من شركتي الجمعان والفوزان.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة عمل لإعداد ميزانية عمومية موحدة
الشركة التابعة مملوكة ملكية كاملة في تاريخ الاندماج وفقاً
لأسلوب الشراء
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

بيان	شركة الجمعان	شركة الفوزان	استثمارات وتسويات بالزيادة أو (التقصي) الميزانية العمومية الموحدة
الأصول			
التقديرة	١٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	
المخزون	١٥٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	
الأصول المتداولة الأخرى	١١٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	
أوراق القبض والدفع المقابلة	٢٥٠٠٠	(٢٥٠٠٠)	
الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان	٥٠٠٠٠٠		
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٤٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	
حق الاحتراع	—	٢٠٠٠٠	
الشهرة	—	—	
إجمالي الأصول	١٢٥٠٠٠٠	٥١٥٠٠٠	
الالتزامات وحقوق الملكية			
ضرائب الدخل المستحقة	٦٦٠٠٠	١٠٠٠٠	
الالتزامات الأخرى	٢٨٥٠٠٠	١١٥٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠٠٠٠		
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال	٣٦٥٠٠٠	٥٨٠٠٠٠	
علاوة الإصدار	١٣٤٠٠٠	١٣٢٠٠٠	
الأرباح المحجزة			
جملة الالتزامات وحقوق الملكية	١٢٥٠٠٠٠	٥١٥٠٠٠	

توضيح كيفية إجراء عمليات الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل

يتشابه حساب استثمار شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان في ورقة العمل السابقة مع حساب استثمار المركز الرئيسي في الفرع الذي عرضناه في الفصل الأول. ولكن يجب أن نلاحظ أن شركة الفوزان شركة مستقلة وليست فرعاً، ولذلك يظهر في ميزانية شركة الفوزان الحسابات الثلاثة التقليدية لحقوق الملكية، بعكس الحال في ميزانية الفرع التي تتضمن حساب مقابل باسم المركز الرئيسي. وطبقاً لذلك، يجب استبعاد الحسابات المقابلة في كل من شركتي الجمعان والفوزان والتي تتضمن كل من حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان الموجود في ميزانية شركة الجمعان من ناحية، وحسابات حقوق الملكية الثلاثة الموجودة في ميزانية شركة الفوزان من ناحية أخرى. ويتم عملية الاستبعاد بجعل حسابات حقوق الملكية مدينة، وحساب الاستثمار دائناً. ومن ثم تبدأ عملية الاستبعاد في شركتي الجمعان والفوزان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٥٥ (تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء) بقيد اليومية التالي. ونوجه النظر أننا نعالج العملية في شكل قيود يومية كوسيلة للإيضاح وإمكانية تتبع القيد في ورقة العمل.

أسهم رأس المال - شركة الفوزان	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - شركة الفوزان	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - شركة الفوزان	١٣٢ ٠٠٠

؟

٥٠٠ ٠٠٠ الاستثمار في رأس مال الفوزان - شركة الجمعان

ونلاحظ من قيد الاستبعاد السابق أن إجمالي العناصر المدينة وقدرة ٣٩٠ ٠٠٠ ريال يمثل القيمة الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان، بينما إجمالي الجانب الدائن وقدرة ٥٠٠ ٠٠٠ ريال يمثل استثمار - شركة الجمعان في أسهم رأس مال الفوزان. أما الفرق بين الجانبين وقدره ١١٠ ٠٠٠ ريال فيرجع جزء منه إلى زيادة القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية لبعض أصول شركة الفوزان القابلة للتحقق ذاتياً وذلك على النحو الذي نوضحه في الجدول التالي. مع ملاحظة أن القيم العادلة الجارية لباقي الأصول والالتزامات تتساوى مع قيمتها الدفترية.

الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم
الدفترية لبعض الأصول القابلة للتحقق ذاتياً

القيم الدفترية	الزيادة في القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية	القيم العادلة الجارية
ريال	ريال	ريال
١١٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	١٣٥ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	٣٦٥ ٠٠٠
٢٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
٤٣٠ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠	٥٢٥ ٠٠٠

المخزون
الأصول طويلة الأجل
(الصافي)
حق الاختراع

الإجمالي

وقد سبق أن أشرنا بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمنع إعادة تقويم الأصول المتعلقة بأي وحدة اقتصادية مستمرة في أعمالها وذلك تطبيقاً لمبدأ التكلفة التاريخية. ولذلك يقتصر الأمر على تضمين الزيادة السابقة في الميزانية العمومية الموحدة لشركتي الجمعان والفوزان عن طريق التسوية في ورقة العمل حتى يمكن الاستجابة لمتطلبات المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وتحقيقاً لهذا الهدف سوف نتابع العمل في القيد السابق مرة أخرى على النحو التالي:

أسهم رأس المال - الفوزان	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الفوزان	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الفوزان	١٣٢ ٠٠٠
المخزون - الفوزان (١٣٥ ٠٠٠ - ١١٠ ٠٠٠ ريال)	٢٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - الفوزان	٦٥ ٠٠٠
(٣٦٥ ٠٠٠ - ٣٠٠ ٠٠٠ ريال)	
حق الاختراع - الفوزان (٢٥ ٠٠٠ - ٢٠ ٠٠٠ ريال)	٥ ٠٠٠

!

الاستثمار في رأس مال الفوزان - شركة الجمعان ٥٠٠ ٠٠٠

وإذا نظرنا إلى القيد السابق سوف نجد أن إجمالي العناصر المدينة أصبح ٤٨٥ ٠٠٠ ريال وهو يساوي القيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الفوزان. وطبقاً لذلك يصبح الفرق بين تكلفة استثمار شركة الجمعان في شركة الفوزان والقيمة العادلة الجارية لصافي أصول شركة الفوزان مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال (٥٠٠ ٠٠٠ - ٤٨٥ ٠٠٠ ريال) ويعالج هذا الفرق كشهرة لشركة الفوزان طبقاً لنظرية المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وبناءً على ذلك سوف يكتمل القيد السابق لشركتي الجمعان والفوزان بجعل حساب الشهرة في شركة الفوزان مديناً بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال.

ورقة العمل الكاملة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة:

نوضح فيما يلي عملية الاستبعاد والتسوية في صورتها النهائية على شكل قيد يومية وسوف نستخدم بيانات هذا القيد في إعداد ورقة العمل الكاملة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة لها:

أسهم رأس المال - الفوزان	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الفوزان	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الفوزان	١٣٢ ٠٠٠
المخزون - (١٣٥ ٠٠٠ - ١١٠ ٠٠٠ ريال)	٢٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - الفوزان (٣٦٥ ٠٠٠ - ٣٠٠ ٠٠٠ ريال)	٦٥ ٠٠٠
حق الاختراع - الفوزان (٢٥ ٠٠٠ - ٢٠ ٠٠٠ ريال)	٥ ٠٠٠
الشهرة - الفوزان (٥٠٠ ٠٠٠ - ٤٨٥ ٠٠٠ ريال)	١٥ ٠٠٠
الاستثمار في رأس مال الفوزان - شركة الجمعان.	٥٠٠ ٠٠٠

إثبات استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول القابلة للتحقق، مع تخصيص المبلغ المتبقي للشهرة. (تجاهلنا في هذه العملية الأثر الضريبي).

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة عمل لإعداد ميزانية عمومية موحدة
الشركة التابعة مملوكة كاملة في تاريخ الاندماج وفقاً
لأسلوب الشراء في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

بيان	شركة الجمعان	شركة الفوزان	استعدادات وتسويات بالزيادة (أو النقص)	الميزانية العمومية للمرحلة
الأصول				
التقديرة	١٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠		٥٥ ٠٠٠
المخزون	١٥٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	٢٨٥ ٠٠٠
الأصول المتداولة الأخرى	١١٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠		١٨٠ ٠٠٠
أوراق القبض والدفع المقابلة	٢٥ ٠٠٠	(٢٥ ٠٠٠)	—	—
الاستثمار في أسهم رأس	٥٠٠ ٠٠٠		(٥٠٠ ٠٠٠)	—
مال الفوزان	٤٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	٨١٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		٢٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
حق الاختراع			١٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
الشهرة				
إجمالي الأصول	١ ٢٥٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	١ ٣٧٥ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	٦٦ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠		٧٦ ٠٠٠
الالتزامات الأخرى	٢٨٥ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية	٤٠٠ ٠٠٠			٤٠٠ ٠٠٠
١٠ ريال				
أسهم رأس المال، القيمة		٢٠٠ ٠٠٠	(٢٠٠ ٠٠٠)	
الإسمية ٥ ريال		٥٨ ٠٠٠	(٥٨ ٠٠٠)	٣٦٥ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٣٤ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠	(١٣٢ ٠٠٠)	١٣٤ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة				
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٢٥٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	١ ٣٧٥ ٠٠٠

ونوضح في الجزء التالي بعض الخصائص التي تنطوي عليها ورقة العمل السابقة واللازمة لإعداد ميزانية عمومية موحدة وفقاً لأسلوب الشراء.

١ - لا تسجل عملية الاستبعاد والتسوية في السجلات المحاسبية سواء في الشركة القابضة أو الشركة التابعة، فالغرض منها مقصور على إعداد الميزانية العمومية الموحدة.

٢ - تم استخدام عملية الاستبعاد والتسوية بغرض إظهار الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية للأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة لأنه وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لا يجب تقويم أصول الشركة التابعة حسب قيمتها الجارية في تاريخ الاندماج.

٣ - استخدمنا في عمود الاستبعاد والتسويات بورقة العمل مصطلحي الزيادات والانخفاضات بدلاً من مصطلحي المدين والدائن، لأن هذين المصطلحين غير ملائمين للاستخدام في ورقة العمل التي تعد بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة.

٤ - تم وضع أوراق القبض وأوراق الدفع المقابلة على سطر واحد في ورقة العمل ومن ثم كانت نتيجة محصلتها صفراً.

٥ - ترتب على عملية الاستبعاد والتسوية اعتبار الشركات المعنية كما لو كانت شركة واحدة.

٦ - تتعلق الحسابات الموحدة لرأس المدفوع بالشركة القابضة فقط. أما حسابات رأس المال المدفوع الخاصة بالشركة التابعة يتم استبعادها خلال عملية إعداد القوائم الموحدة.

٧ - تتضمن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج طبقاً لأسلوب الشراء الأرباح المحتجزة الخاصة بالشركة القابضة فقط. وتتسق هذه المعالجة مع نظرية المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء حيث تكون نقطة البداية هي الحصول على صافي أصول (الأصول مطروحاً منها الالتزامات) وليس إدماجاً لحقوق المساهمين.

٨ - تفصح الميزانية الموحدة بورقة العمل عن المركز المالي لوحدة اقتصادية مستقلة

(Economic Entity) مكونة من وحدتين قانونيتين (Two Legal Entities) بعد استبعاد كل الأرصدة المقابلة .

الميزانية العمومية الموحدة Consolidated Balance Sheet

تستخدم البيانات التي ظهرت في عمود الميزانية الموحدة بورقة العمل السابقة في إعداد ميزانية عمومية موحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة وفقاً للطريقة المألوفة في إعداد أي ميزانية عمومية . وقد تعمدنا حذف الملاحظات ومتطلبات الإفصاح الأخرى بفرض الإيجاز.

شركة الجمعان والشركة التابعة

الميزانية العمومية الموحدة

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

ريال	ريال	الأصول	
			الأصول المتداولة :
٥٥ ٠٠٠			النقدية
٢٨٥ ٠٠٠			المخزون
١٨٠ ٠٠٠			أخرى
٥٢٠ ٠٠٠			إجمالي الأصول المتداولة
٨١٥ ٠٠٠			الأصول طويلة الأجل (الصافي)
			الأصول غير الملموسة :
	١٥ ٠٠٠		الشهرة
٤٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠		حق الاختراع
١ ٣٧٥ ٠٠٠			إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

			الالتزامات :
٧٦ ٠٠٠			ضرائب الدخل المستحقة
٤٠٠ ٠٠٠			أخرى
٤٧٦ ٠٠٠			إجمالي الالتزامات

حقوق الملكية :

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٦٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٣٤ ٠٠٠
	٨٩٩ ٠٠٠

إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

١ ٣٧٥ ٠٠٠

وبالإضافة للميزانية العمومية الموحدة السابقة المعدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠، تصدر شركة الجمعان في نفس التاريخ القوائم المالية الخاصة بها متضمنة قائمة دخل غير موحدة وقائمة أرباح محتجزة غير موحدة كما وردت في الصفحات الأولى من هذا الفصل.

المعالجة المحاسبية في تاريخ الاندماج

شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء:

Consolidation of Partially Owned Subsidiary on Date of Purchase-type Business Combination

تعتبر حقوق الأقلية هي مظهر الاختلاف الأساسي بين الشركة التابعة المملوكة جزئياً والشركة التابعة المملوكة كلياً. ويقصد بحقوق الأقلية (Minority Interest) حقوق المساهمين بخلاف الشركة القابضة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة أو صافي أصولها. ويتم الإفصاح عن حقوق الأقلية في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة في قائمة الدخل الموحدة، كما يفصح عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء في حالة الشركة التابعة المملوكة جزئياً لشركة قابضة نفترض المعلومات التالية:

بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٣٠ أصدرت شركة النصر ٥٧ ٠٠٠ سهم عادي من أسهم رأس مالها (عندما كانت القيمة العادلة السائدة ٢٠ ريال للسهم) إلى مساهمي شركة الهلال مقابل ٣٨ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لهذه

الشركة وجمعتها ٤٠ ٠٠٠ سهم في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وطبقاً لذلك تكون شركة النصر قد حصلت على ٩٥٪ من حقوق ملكية شركة الهلال (٣٨ ٠٠٠ سهم ÷ ٤٠ ٠٠٠ سهم) وبذلك تصبح شركة الهلال شركة تابعة لشركة النصر. هذا ولم تكن هناك تكاليف مشروطة، أما تكاليف تنفيذ عملية الاندماج فقد كانت على النحو التالي:

رسوم قانونية ومصاريف بحث واستقصاء	٥٢ ٢٥٠ ريال
مصاريف إصدار الأسهم	٧٢ ٧٥٠
جملة تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	١٢٥ ٠٠٠

ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية لكل من شركة النصر وشركة الهلال كما تظهر في ١٤٠٥/١٢/٣٠ قبل عملية الاندماج. ولم تكن هناك عمليات متبادلة بين الشركتين قبل الاندماج.

هذا وقد كانت القيم العادلة الجارية للأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الهلال مساوية لقيمها الدفترية باستثناء الأصول الموضحة في الجدول التالي:

القيم العادلة الجارية

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

ريال

٥٢٦ ٠٠٠

المخزون

١ ٢٩٠ ٠٠٠

الأصول طويلة الأجل (الصافي)

٣٠ ٠٠٠

حق مرتبط بعقد إيجار طويل الأجل

ونظراً لأن شركة الهلال سوف تستمر كشركة مستقلة فهي لا تسجل قيود يومية تتعلق بعملية الاندماج. وكما أشرنا آنفاً لا يعاد تقويم أصول هذه الشركة بمناسبة الاندماج طالما أنها مستمرة في أعمالها، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. أما شركة النصر، فهي تسجل عملية اندماج شركة الهلال وفقاً لأسلوب الشراء في ١٤٠٥/١٢/٣٠ بالقيود التي سنعرضها في الصفحة بعد التالية.

شركة النصر والهلل

القوائم المالية المستقلة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

شركة الهلل	شركة النصر	قائمتا الدخل
ريال	ريال	
١ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٥٠٠ ٠٠٠	صافي المبيعات
		التكاليف والمصروفات
٦٥٠ ٠٠٠	٣ ٨٥٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	مصروفات العمليات
٤٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	مصروف الفوائد
١٢٦ ٠٠٠	٥٨٥ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
٩١٦ ٠٠٠	٥ ١١٠ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٨٤ ٠٠٠	٣٩٠ ٠٠٠	صافي الدخل
		قائمتا الأرباح المحتجزة
٢٩٠ ٠٠٠	٨١٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية العام
٨٤ ٠٠٠	٣٩٠ ٠٠٠	يضاف: صافي الدخل
٣٧٤ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	جملة فرعية
٤٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	يطرح: التوزيعات
٣٣٤ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

الميزانيتان العموميتان

شركة النصر	شركة الهلال	الأصول
٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	النقدية
٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	المخزون
٥٥٠ ٠٠٠	٢١٥ ٠٠٠	الأصول المتداولة الأخرى
٣٥٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
١٠٠ ٠٠٠		الشهرة
٥ ١٥٠ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

١٠٠ ٠٠٠	٧٦ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
٢ ٤٥٠ ٠٠٠	٨٧٠ ٠٠٠	التزامات أخرى
١ ٠٠٠ ٠٠٠ واحد		أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد
١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال
٥٥٠ ٠٠٠	٢٣٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار
١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٥ ١٥٠ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

شركة النصر (الشركة الداعمة)

قيود اليومية

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	١ ١٤٠ ٠٠٠
(٢٠ × ٥٧ ٠٠٠ ريال)	
أسهم رأس المال (٥٧ ٠٠٠ سهم × ريال واحد)	٥٧ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١ ٠٨٣ ٠٠٠

إثبات إصدار ٥٧٠٠٠ سهم عادي مقابل ٣٨٠٠٠ سهم
من مجموع الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال وقدرها
٤٠٠٠٠ سهم في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	٥٢٢٥٠
علاوة الإصدار	٧٢٧٥٠
التقديرة	١٢٥٠٠٠

إثبات دفع تكاليف تنفيذ الاندماج مع شركة الهلال وقد تم
تحميل حساب الاستثمار بالرسوم القانونية ومصاريف
البحث والاستقصاء، أما المصروفات المتعلقة بإصدار
الأوراق المالية فقد خفضت بها علاوة الإصدار.

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة تظهر حسابات دفتر الأستاذ التي تتأثر
بعملية الاندماج على النحو التالي:

ح/التقديرة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٢٠٠ ٠٠٠ (مدين)
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ الاندماج		١٢٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠

ح/الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية	١١٤٠ ٠٠٠		١١٤٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	في عملية الاندماج			
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف مباشرة لتنفيذ الاندماج	٥٢٢٥٠		١١٩٢٢٥٠

ح/ أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			١ ٠٠٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية في عملية الاندماج		٥٧ ٠٠٠	١ ٠٥٧ ٠٠٠

ح/ علاوة الإصدار

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٥٥٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية في عملية الاندماج		١ ٠٨٣ ٠٠٠	١ ٦٣٣ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٧٢ ٧٥٠		١ ٥٦٠ ٢٥٠

كيفية إجراء عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل:

تشابه إجراءات الاستبعاد والتسوية في الشركة القابضة والشركة التابعة المملوكة جزئياً مع الإجراءات السابق شرحها في بداية هذا الفصل عن الشركة التابعة المملوكة كلياً بواسطة الشركة القابضة. ففي البداية يتم استبعاد الحسابات المقابلة بين الشركتين حتى تصل أرصدها إلى الصفر كما هو موضح في القيد التوضيحي التالي:

أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال	٣٣٤ ٠٠٠

؟

الاستثمار في أسهم رأس مال - شركة النصر ١ ١٩٢ ٢٥٠

يتضح من القيد السابق أن إجمالي العناصر المدينة قدره ٩٦٩ ٠٠٠ ريال يمثل

إجمالي حقوق الملكية في شركة الهلال وهو يقل عن الجانب الدائن بمبلغ ٢٥٠ ٢٢٣ ريال. وهناك جزء من هذا الفرق يمثل زيادة إجمالي تكلفة استثمار شركة النصر وحقوق الأقلية في صافي أصول شركة الهلال عن القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لهذه الشركة. ويمكن تحديد هذه الزيادة على النحو التالي:

القيم المعلقة الجارية	القيم الدفترية	الزيادة في القيم المعلقة الجارية عن القيم الدفترية
ريال	ريال	ريال
٥٢٦ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠
١ ٢٩٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
٣٠ ٠٠٠	٠٠	٣٠ ٠٠٠
١ ٨٤٦ ٠٠٠	١ ٦٠٠ ٠٠٠	٢٤٦ ٠٠٠

وكما أشرنا في جزء سابق أنه لا يجب أن تثبت هذه الفروق في السجلات المحاسبية لشركة الهلال طالما هي مستمرة في أعمالها كوحدة مستقلة. ولكن استجابة لمتطلبات المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء يجب الإفصاح عن هذه الفروق في الميزانية العمومية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن طريق عملية الاستبعاد والتسوية. وطبقاً لذلك نعود مرة أخرى إلى قيد الاستبعاد السابق لتكملته:

٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال - الهلال
٢٣٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار - الهلال
٣٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة - الهلال
٢٦ ٠٠٠	المخزون - الهلال (٥٢٦ ٠٠٠ - ٥٠٠ ٠٠٠ ريال)
١٩٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل - الهلال (١ ٢٩٠ ٠٠٠ - ١ ١٠٠ ٠٠٠ ريال)
٣٠ ٠٠٠	حق استئجار - الهلال
؟	

١ ١٩٢ ٢٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال - شركة النصر

وطبقاً لما سبق يصبح إجمالي العناصر المدينة ١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال وهو يمثل القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الهلال في ١٤٠٥/١٢/٣٠. ومع ذلك ما زال هناك عنصرين يجب أخذهما في الاعتبار حتى يكتمل قيد الاستبعاد والتسوية السابق. ويتعلق العنصر الأول بحقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال (وفقاً للقيم العادلة الجارية) ويجب أن تثبت هذه الحقوق في الجانب الدائن من القيد السابق، ويتم حساب هذه الحقوق على النحو التالي:

القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في
شركة الهلال ١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال
نسبة حقوق الأقلية (١٠٠٪ - ٩٥٪ نصيب شركة النصر) ٥٪

حقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحقق ٦٠ ٧٥٠ ريال
بشركة الهلال (١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال × ٥٪).

أما العنصر الثاني، فهو الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر نتيجة اندماج شركة الهلال وثبتت في الجانب المدين في القيد السابق ويتم حسابها كما يلي:
تكلفة شركة النصر في الحصول على ٩٥٪ من الحقوق في شركة الهلال ١ ١٩٢ ٢٥٠ ريال
تطرح القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق التي
تم الحصول عليها من شركة الهلال (١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪) ١ ١٥٤ ٢٥٠

٣٨ ٠٠٠

الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر

وعلى ضوء ذلك يكتمل قيد الاستبعاد والتسوية الذي يجب إجراؤه في ورقة العمل ونعرضه في شكل قيد يومية على سبيل الإيضاح.

أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال	٣٣٤ ٠٠٠
المخزون - الهلال (٥٢٦ ٠٠٠ - ٥٠٠ ٠٠٠ ريال)	٢٦ ٠٠٠

الأصول طويلة الأجل - الهلال	١٩٠ ٠٠٠
(١ ٢٩٠ ٠٠٠ - ١ ١٠٠ ٠٠٠ ريال)	
حق استئجار - الهلال	٣٠ ٠٠٠
الشهرة - النصر (١ ١٩٢ ٢٥٠ - ١ ١٥٤ ٢٥٠ ريال)	٣٨ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال - شركة النصر	١ ١٩٢ ٢٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة .	٦٠ ٧٥٠

إثبات استبعاد الاستثمارات وما يقابلها من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول القابلة للتحقق التي تم الحصول عليها، مع تخصيص المبلغ المتبقي للشهرة، وكذلك تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج (١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال \times ٥٪) (تجاهلنا في هذا القيد الأثر الضريبي).

وبناءً على هذا القيد تظهر ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠ على النحو الموضح في الصفحة التالية:

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة عمل لإعداد ميزانية عمومية موحدة
الشركة التابعة مملوكة جزئياً في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

الاستثمارات والتسويات زيادة (نقص)	شركة الهلال	شركة النصر	الميزانية العمومية
			الأصول
	١٠٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	التقديرة
١٧٥ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	المخزون
١ ٣٢٦ ٠٠٠	٢١٥ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠	أصول متداولة أخرى
٧٦٥ ٠٠٠			الاستثمار في أسهم رأس
		١ ١٩٢ ٢٥٠	مال شركة الهلال
(١ ١٩٢ ٢٥٠)	١ ١٠٠ ٠٠٠	٣ ٥٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٤ ٧٩٠ ٠٠٠			حق استرجار
٣٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	الشهرة
١٣٨ ٠٠٠			إجمالي الأصول
٧ ٢٢٤ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠	٦ ٢١٧ ٢٥٠	
			الالتزامات وحقوق الملكية
	٧٦ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
١٧٦ ٠٠٠	٨٧٠ ٠٠٠	٢ ٤٥٠ ٠٠٠	الالتزامات الأخرى
٣ ٣٢٠ ٠٠٠			حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
٦٠ ٧٥٠			أسهم رأس المال، القيمة
		١ ٠٥٧ ٠٠٠	الاسمية ريالاً واحداً
١ ٠٥٧ ٠٠٠			أسهم رأس المال، القيمة الاسمية
	٤٠٠ ٠٠٠		١٠ ريالات
(٤٠٠ ٠٠٠)	٢٣٥ ٠٠٠	١ ٥٦٠ ٢٥٠	علاوة الإصدار
١ ٥٦٠ ٢٥٠	٣٣٤ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١ ٠٥٠ ٠٠٠			إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
٧ ٢٢٤ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠	٦ ٢١٧ ٢٥٠	

Nature of Minority Interest

طبيعة حقوق الأقلية

يعتبر تبويب حقوق الأقلية وطرق الإفصاح عنها في القوائم المالية الموحدة من الأمور المعقدة بالنسبة للمحاسبين. وعلى مدى السنوات الماضية ظهرت نظريتان للمحاسبة عن حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة هما نظرية الشركة القابضة (Parent Company Theory) ونظرية الوحدة (The Entity Theory). وتصف إحدى الدراسات^(١) هاتين النظريتين على النحو التالي:

«وفقاً لمفهوم الشركة القابضة ينظر إلى القوائم الموحدة كامتداد لقوائم الشركة القابضة، وفي ظلها يتم إحتلال أصول والتزامات الشركة التابعة محل حساب الاستثمار في هذه الشركة، وطبقاً لذلك ينظر إلى الشركة التابعة كما لو كانت أحد فروع الشركة القابضة. وإذا كانت ملكية الشركة القابضة في الشركة التابعة غير كاملة يتم فصل حقوق الأقلية وفقاً لنسبة ملكيتهم في الشركة التابعة. وعندئذٍ تعتبر الأقلية كما لو كانت جماعة خارجية، وينظر إلى حقوقهم كالترام على الشركة القابضة بقدر ما يمتلكون».

«وعلى العكس من مفهوم الشركة القابضة، ينظر مفهوم الوحدة إلى القوائم الموحدة كما لو كانت متعلقة بوحدة اقتصادية تنطوي على فئتين من أصحاب المصالح - الفئة الأولى هي الأغلبية أو السيطرة، والفئة الثانية هي الأقلية. ويفترض هذا المفهوم أن معالجة الاندماج بين هذه المصالح أو الحقوق يجب أن يتم بطريقة متسقة. ويعني ذلك أن القوائم الموحدة لا تعتبر امتداداً لقوائم الشركة القابضة، بل ينظر إليها كتعبير عن المركز المالي ونتائج عمليات «وحدة اندماج» مما يتسق مع عدد الشركات المعنية التي نشأ بينها علاقة نتيجة السيطرة العامة (اعتماداً على ما تكفله الأسهم المملوكة من سلطة). وعندما ينظر إلى الأطراف المعنية كأعضاء أو عناصر في هذه الوحدة، تتم المحاسبة والإفصاح عن حقوق الأقلية بواسطة الشركة القابضة ليس باعتبارهم جماعة خارجية وإنما باعتبارهم من المساهمين في رأس المال».

ويتضح مما سبق، أنه وفقاً لنظرية الشركة القابضة تعتبر حقوق الأقلية في

صافي أصول الشركة التابعة كما لو كانت التزاماً (Liability) عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وطبقاً لذلك يزداد هذا الالتزام كل فترة محاسبية تالية لتاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء بأي مصروف (Expense) يمثل حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة (أو ينخفض بحصة الأقلية في صافي الخسائر) وتنخفض الالتزامات لمساهمي الأقلية بقيمة التوزيعات المعلنة لهم من الشركة التابعة. هذا وتفصح قائمة الدخل الموحدة عن حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة وهو الأمر الذي سنتناوله تفصيلاً في الفصل التالي.

أما حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وفقاً لنظرية الوحدة، فهي تدرج ضمن قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية. وتفصح قائمة الدخل الموحدة عن حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة كتبويب فرعي من صافي الدخل الموحد.

ويرى المؤلف، أن نظرية الوحدة في التقرير عن حقوق الأقلية تركز أكثر من اللازم على المظاهر القانونية لعلاقة التبعية التي تنشأ بين تنظيمات الأعمال المستقلة. ولكن هؤلاء الأقلية من المساهمين يمكن النظر إليهم كفئة خاصة من الدائنين في الشركة القابضة، لأنهم عادةً لا يمارسون أي سيطرة على العمليات سواء في الشركة القابضة أو التابعة. وإذا كنا نرغب في أن تفصح القوائم المالية الموحدة عن نتائج العمليات والمركز المالي لوحدة اقتصادية مستقلة بطريقة عادلة، يجب أن نتجاهل ملكية مساهمي الأقلية في الشركة التابعة. وطبقاً لذلك فإننا في هذا المرجع سوف نعتمد على نظرية الشركة القابضة في المحاسبة عن حقوق الأقلية في الشركة التابعة.

الميزانية العمومية الموحدة عندما تكون الشركة التابعة مملوكة جزئياً

Consolidated Balance Sheet for Partially Owned Subsidiary

نعرض في الصفحة التالية الميزانية العمومية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة المملوكة لها ملكية جزئية. وتم الحصول على بيانات هذه الميزانية من ورقة العمل السابقة.

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

ريال	ريال	الأصول
		الأصول المتداولة:
١٧٥ ٠٠٠		النقدية
١ ٣٢٦ ٠٠٠		المخزون
٧٦٥ ٠٠٠		أخرى
٢ ٢٦٦ ٠٠٠		إجمالي الأصول المتداولة
٤ ٧٩٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (الصافي)
		الأصول غير الملموسة:
	١٣٨ ٠٠٠	الشهرة
١٦٨ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	حق استئجار
٧ ٢٢٤ ٠٠٠		إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

		الالتزامات:
١٧٦ ٠٠٠		ضرائب الدخل المستحقة
٣ ٣٢٠ ٠٠٠		أخرى
٦٠ ٧٥٠		حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة
٣ ٥٥٦ ٧٥٠		إجمالي الالتزامات
		حقوق الملكية:
١٠ ٥٧ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد
١ ٥٦٠ ٢٥٠		علاوة الإصدار
٣ ٦٦٧ ٢٥٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٧ ٢٢٤ ٠٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونلاحظ في هذه الميزانية أنه تم إدراج حقوق الأقلية في قطاع الالتزامات وهو الأمر الذي يتسق مع نظرية الشركة القابضة. ونوجه النظر إلى أن حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة لن تظهر في دفتر الأستاذ سواء في الشركة القابضة أو الشركة التابعة.

أساليب بديلة لتقويم حقوق الأقلية والشهرة

Alternative Methods for Valuing Minority Interest and GoodWill

تم في الجزء السابق تحديد حقوق الأقلية في الشركة التابعة وتحديد الشهرة اعتماداً على فرضين أساسيين هما: الأول - تم تقويم الأصول الصافية القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة على أساس القيم العادلة الجارية، أما الفرض الثاني - فقد تم تقويم شهرة الشركة التابعة التي تم الحصول عليها بمعرفة الشركة القابضة على أساس مبدأ التكلفة. ويتفق هذا الأسلوب مع نظرية الشركة القابضة بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة. وهناك بديلين للأسلوب السابق، وفقاً للبديل الأول يتم تخصيص القيم العادلة الجارية على صافي الأصول القابلة للتحقق المملوكة جزئياً في الشركة التابعة بما يحقق مصلحة الشركة القابضة فقط. وفي ظل هذا البديل، لا يوزع كل الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية للأصول القابلة للتحقق، ولكن يوزع جزء فقط من هذا الفرق بنسبة ما تمتلكه الشركة القابضة. وطبقاً لذلك تكون حصة شركة النصر من هذا الفرق مبلغ ٢٣٣٧٠٠ ريال (٢٤٦٠٠٠ × ٩٥٪) يوزع على عناصر المخزون والأصول طويلة الأجل والأصول المستأجرة عند إجراء عملية الاستبعاد في ورقة العمل في ١٤٠٥/١٢/٣٠. ويعني ذلك أن حقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة سوف تظهر بالقيم الدفترية بدلاً من القيم الجارية ويتم تحديدها كما يلي: ٩٦٩٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٤٨٤٥٠ ريال. أما الشهرة فيكون مقدارها ٣٨٠٠٠ ريال كما تم حسابها في مثالنا السابق. ويرى المؤيدون لهذا البديل الذي يتسق أيضاً مع نظرية الشركة القابضة أن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة المندمجة يجب أن تظهر في القوائم المالية الموحدة بنسبة ما حصلت عليه الشركة الدامجة فقط. أما رصيد صافي أصول الشركة المندمجة

وما يرتبط بها من حقوق الأقلية يجب أن تظهر في القوائم المالية الموحدة وفقاً للقيم الدفترية كما ظهرت في السجلات المحاسبية للشركة التابعة.

أما البديل الثاني لتقويم حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وتقويم الشهرة فيتم عن طريق حساب قيمة عادلة جارية بنسبة ١٠٠٪ من إجمالي صافي أصول الشركة التابعة المملوكة جزئياً، أما باستخدام مقياس مستقل لحقوق الأقلية أو بالاستنتاج من تكلفة استثمار الشركة القابضة في الشركة التابعة. ويمكن الحصول على المقياس المستقل لحقوق الأقلية عن طريق أسعار السوق المعلنة للأسهم التي يحملها مساهمي الأقلية في الشركة التابعة. أما حساب حقوق الأقلية والشهرة في شركة الهلال عن طريق الاستنتاج من تكلفة استثمار الشركة القابضة فيكون على النحو التالي:

إجمالي تكلفة استثمار شركة النصر في شركة الهلال	١ ١٩٢ ٢٥٠ ريال
نسبة ملكية شركة النصر في شركة الهلال	٩٥٪
القيمة العادلة الجارية المحسوبة بنسبة ١٠٠٪	
من إجمالي الأصول الصافية (١ ١٩٢ ٢٥٠ ÷ ٩٥٪)	١ ٢٥٥ ٠٠٠
حقوق الأقلية (١ ٢٥٥ ٠٠٠ × ٥٪)	٦٢ ٧٥٠
الشهرة (١ ٢٥٥ ٠٠٠ - ١ ٢١٥ ٠٠٠ القيمة العادلة الجارية لصافي أصول شركة الهلال)	٤٠ ٠٠٠
القابلة للتحقق ذاتياً	

ويرى المؤيدون لهذا الأسلوب الذي يتسق مع نظرية الوحدة بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة، بأنه من الواجب استخدام أسلوب تقويم واحد لكل أصول الشركة التابعة بما في ذلك الشهرة - ويصرف النظر عن وجود حقوق أقلية في الشركة التابعة. ويرى أيضاً أنه من الواجب أن تنسب الشهرة إلى الشركة التابعة بدلاً من الشركة القابضة كما هو الحال في الشركة التابعة المملوكة بالكامل بما يتفق مع نظرية المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

ونعرض في الصفحة التالية ملخصاً للأساليب الثلاثة السابقة المستخدمة في تقويم حقوق الأقلية والشهرة في حالة امتلاك الشركة التابعة جزئياً، ونعتمد في هذا

الملخص على بيانات اندماج شركتي النصر والحلال في ١٤٠٥/١٢/٣٠ التي عرضناها في الجزء السابق.

هذا وقد حرص المؤلف في الفصول التالية من هذا الكتاب على اتباع الأسلوب الأول الذي تم استخدامه في عملية الاستبعاد في ورقة العمل السابقة ليس لتفضيله من الناحية النظرية، ولكن لشيوع استخدامه في الممارسة المحاسبية العملية.

المقارنة بين الأساليب البديلة الثلاثة في تقويم حقوق الأقلية والشهرة في شركة تابعة مملوكة جزئياً

إجمالي الأصول	حقوق الأقلية	الشهرة
القبالة للتحقق	في صافي أصول الشركة التابعة	
نقائياً		
ريال	ريال	ريال
(١) تقويم صافي الأصول القابلة للتحقق طبقاً للقيمة العادلة الجارية، وحقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة معتمدة على صافي الأصول القابلة للتحقق (أ)		
١ ٢١٥ ٠٠٠	٦٠ ٧٥٠	٣٨ ٠٠٠
(٢) تقويم صافي الأصول القابلة للتحقق طبقاً للقيمة العادلة الجارية وفقاً لنسبة ملكية الشركة القابضة، ورصيد صافي الأصول وحقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة يظهرها بالقيمة الدفترية (أ).		
١ ٢٠٢ ٧٠٠	٤٨ ٤٥٠	٣٨ ٠٠٠

(٣) تحديد القيمة العادلة الجارية

باستخدام مقياس مستقل

أو بالاستنتاج، مخصصة على

إجمالي صافي أصول الشركة

التابعة متضمنة الشهرة (ب).

١٢٧٥٠ ١٢١٥٠٠٠ ٤٠٠٠٠

(*) ٩٦٩ ٠٠٠ ريال + (٩٥٪ × ٢٤٦ ٠٠٠) = ١ ٢٠٢ ٧٠٠ ريال.

(أ) تتسق مع نظرية الشركة القابضة بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة.

(ب) تتسق مع نظرية الوحدة بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة.

«Negative Goodwill» in Consolidated Balance Sheet

الشهرة السالبة في الميزانية العمومية الموحدة

كما أشرنا سابقاً قد يؤدي الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء ونشأة علاقة بين شركة قابضة وأخرى تابعة إلى زيادة القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة عن تكلفة استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة. وإذا كان الأمر كذلك، تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها السابق استخدامها في الفصل السابق في هذا الصدد. وطبقاً لذلك، تستخدم الزيادة في القيم العادلة الجارية في تخفيض المبالغ السابق تخصيصها للأصول غير المتداولة باستثناء الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية. وأي زيادة تبقى بعد ذلك، يجب معالجتها كرصيد دائن مؤجل يتم استفاده على فترة لا تزيد عن أربعين سنة.

مثال توضيحي عن الشهرة السالبة في حالة شركة تابعة مملوكة بالكامل

Illustration of «Negative Goodwill» Wholly Owned Subsidiary

في ١٤٠٥/١٢/٣٠ حصلت شركة الاتحاد على كل الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة الوحدة مقابل مبلغ ٨٥٠ ٠٠٠ ريال سددت نقداً، متضمناً تكاليف تنفيذ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وقد كان إجمالي حقوق الملكية في شركة الوحدة مبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال تتكون من ١٠٠ ٠٠٠ ريال أسهم عادية،

٣٠٠ ٠٠٠ ريال علاوة إصدار، ثم ٤٠٠ ٠٠٠ ريال أرباح محتجزة. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوحدة مساوية لقيمتها الدفترية باستثناء العناصر التالية:

المخزون	القيم العادلة الجارية	القيم الدفترية
	٣٣٩ ٠٠٠ ريال	٣٢٠ ٠٠٠ ريال
الاستثمارات طويلة الأجل في		
أوراق مالية	٦١ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	١٠٢٦ ٠٠٠	٩٨٤ ٠٠٠
الأصول غير الملموسة (الصافي)	٥٤ ٠٠٠	٣٦ ٠٠٠

وطبقاً لذلك تزيد القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوحدة عن المبلغ المدفوع بواسطة شركة الاتحاد بمبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال
 $(٨٠٠ ٠٠٠ + ١٩ ٠٠٠ + ١١ ٠٠٠ + ٤٢ ٠٠٠ + ١٨ ٠٠٠) - ٨٥٠ ٠٠٠$ ريال
 $= ٤٠ ٠٠٠$ ريال). ونوضح فيما يلي قيد الاستبعاد اللازم في ورقة العمل بشركة الاتحاد والشركة التابعة في ١٤٠٥/١٢/٣٠:

شركة الاتحاد والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة العمل عن شركة تابعة مملوكة
 بالكامل مع وجود شهرة سالبة في تاريخ الاندماج
 في ١٤٠٥/١٢/٣٠

أسهم رأس المال - شركة الوحدة	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - شركة الوحدة	٣٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - شركة الوحدة	٤٠٠ ٠٠٠
المخزون - شركة الوحدة (٣٣٩ ٠٠٠ - ٣٢٠ ٠٠٠ ريال)	١٩ ٠٠٠
الاستثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل - شركة الوحدة (٦١ ٠٠٠ - ٥٠ ٠٠٠ ريال)	١١ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - شركة الوحدة	٤ ٠٠٠
(١٠٢٦ ٠٠٠ - ٩٨٤ ٠٠٠ ريال - $(٩٥ \times ٤٠ ٠٠٠)$)	

الأصول غير الملموسة - شركة الوحدة	١٦ ٠٠٠
(٥٠٠ ٠٠٠ - ٣٦ ٠٠٠ ريال) - (٥٠ ٠٠٠ × ٥٪)	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوحدة - شركة الاتحاد	٨٥٠ ٠٠٠
إثبات استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في القيم الجارية عن تكلفة الاستثمار وقدرها ٤٠ ٠٠٠ ريال بتخفيضها من صافي الأصول طويلة الأجل وغير الملموسة بالشركة التابعة بنسبة ١٠٢٦ ٠٠٠ ريال: ٥٤ ٠٠٠ ريال أو ٩٥ : ٥.	

مثال توضيحي عن الشهرة السالبة في حالة شركة تابعة مملوكة جزئياً

Illustration of «Negative Goodwill»: Partially Owned Subsidiary

إذا أدخلنا تغييراً على مثالنا السابق المتعلق باندماج شركتي الاتحاد والوحدة، حيث نفترض أن شركة الاتحاد حصلت في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ على ٩٨٪ فقط من أسهم شركة الوحدة بدلاً من ١٠٠٪ بمبلغ ٨٣٣ ٠٠٠ ريال (٨٥٠ ٠٠٠ ريال × ٩٨٪ = ٨٣٣ ٠٠٠ ريال) مع بقاء الافتراضات الأخرى بدون تغيير. عندئذ تكون الزيادة في القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوحدة عن تكلفة استثمار شركة الاتحاد بمبلغ ٣٩ ٢٠٠ ريال [٨٩٠ ٠٠٠ × ٩٨٪ - ٨٣٣ ٠٠٠ = ٣٩ ٢٠٠ ريال]. وفي ظل هذه الظروف سيظهر قيد الاستبعاد في ورقة العمل في ١٤٠٥/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة الاتحاد والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن شركة تابعة
مملوكة جزئياً مع وجود شهرة سالبة في تاريخ الاندماج
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

أسهم رأس المال - شركة الوحدة	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - شركة الوحدة	٣٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - شركة الوحدة	٤٠٠ ٠٠٠
المخزون - شركة الوحدة (٣٣٩ ٠٠٠ - ٣٢٠ ٠٠٠ ريال)	١٩ ٠٠٠
الاستثمار في أوراق مالية طويلة الأجل - (٦١ ٠٠٠ - ٥٠ ٠٠٠ ريال)	١١ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - شركة الوحدة { ٤٢ ٠٠٠ - (٨٩٠ ٠٠٠) ×	
٩٨٪ - (٨٣٣ ٠٠٠ × ٩٥٪) }	٤ ٧٦٠
الأصول غير الملموسة - شركة الوحدة (١٨ ٠٠٠ - (٣٩٢ ٠٠٠ × ٠,٥))	١٦ ٠٤٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الوحدة - شركة الاتحاد	٨٣٣ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٨٩٠ ٠٠٠ × ٢٪) .	١٧ ٨٠٠

إثبات استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع حصة الشركة القابضة من زيادة (٣٩ ٢٠٠) القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة عن تكلفة الاستثمار بتخفيضها من الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بنسبة ٩٥٪ إلى ٥٪، مع تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.

سياسة الإفصاح في شكل ملاحظات عند إعداد قوائم مالية موحدة

وفقاً للرأي المحاسبي رقم (٢٢) يتطلب الأمر الإفصاح في شكل ملاحظات عن السياسات المحاسبية التي تم استخدامها عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذا الإفصاح:

مبادئ الإندماج - تتضمن القوائم المالية الموحدة حسابات الشركة القابضة والشركات التابعة المملوكة بالكامل. وتم استبعاد الحسابات المقابلة. وتستنفد الزيادة في قيمة صافي أصول الشركة التابعة عن التكلفة على مدى عشر سنوات من تواريخ الاندماج.

مزايا وعيوب القوائم المالية الموحدة

Advantages and Shortcomings of Consolidated Financial Statements

تعتبر القوائم المالية الموحدة ذات فائدة لمساهمي الشركة القابضة والمستثمرين المحتملين. فالقوائم المالية الموحدة توفر لمستخدميها معلومات مالية شاملة عن وحدة اقتصادية ممثلة في الشركة القابضة والشركات التابعة لها، بصرف النظر عن الصفة القانونية المستقلة التي تتمتع بها هذه الشركات.

أما دائئو كل من الشركة القابضة، والشركات التابعة المملوكة جزئياً، فهم يجدون فائدة محدودة في القوائم المالية الموحدة، لأن مثل هذه القوائم لا تفصح عن المركز المالي ونتائج العمليات لكل شركة على حدة. فضلاً عن ذلك، فقد انتقد المحللون الماليون القوائم المالية الموحدة التي تصدر عن شركات اندماج مختلفة حيث يصعب تبويبها وفقاً لطبيعة الصناعة أو النشاط التجاري، ومن ثم يصعب استخدام مثل هذه القوائم في مجال المقارنة بين الشركات وبعضها البعض، وهو الأمر الذي سنتناوله بالتفصيل في فصل تال.

أسئلة وتمرين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة :

- (١) «يكون من الشائع استخدام القوائم المالية الموحدة بغرض إعداد التقارير للمساهمين، ومع ذلك يتم في الواقع العملي، في بعض الحالات، استبعاد شركات تابعة معينة من القوائم المالية الموحدة». أذكر بعض الحالات التي يتم فيها استبعاد الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة.
- (٢) يتمثل القصور الأساسي للقوائم المالية الموحدة في افتقارها للمعلومات المستقلة عن أصول، والتزامات، وإيرادات، ومصروفات الشركات التي تشتمل عليها هذه القوائم. أذكر المشاكل التي يواجهها مستخدموا القوائم المالية الموحدة نتيجة هذا القصور.
- (٣) ما المعيار الذي يؤثر على قرار الشركة قابضة بشأن تضمين أو عدم تضمين الشركة التابعة لها في القوائم المالية الموحدة؟ إشرح.
- (٤) ناقش أوجه التشابه والاختلاف بين القوائم المالية الموحدة لشركة قابضة والشركات التابعة، وبين القوائم المالية المجمعة الخاصة بفروع وحدة مستقلة قانونياً.
- (٥) هل تسجل الاستبعادات الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة في السجلات المحاسبية للشركة القابضة أو في السجلات المحاسبية للشركات التابعة؟ إشرح.
- (٦) «إذا نشأت علاقة بين شركة قابضة وأخرى تابعة نتيجة عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، فإن صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة يجب أن تظهر في الميزانية العمومية الموحدة بالقيم العادلة الجارية لها في تاريخ الاندماج». هل يتطلب هذا من الشركة التابعة أن تسجل القيم العادلة الجارية لصافي أصولها في سجلاتها المحاسبية؟ إشرح.
- (٧) سألك المراقب المالي «لشركة الكرنك»، التي أصبحت شركة قابضة «لشركة

السويل» نتيجة عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، عن ضرورة إعداد قائمة دخل موحدة عن العام المالي المنتهي في تاريخ الاندماج. بماذا نجيب؟ إشرح.

(٨) أذكر الفرق بين ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة والميزانية العمومية الموحدة.

(٩) إشرح الأساليب الثلاثة المقترحة لتقويم حصة الأقلية والشهرة في الميزانية العمومية الموحدة لشركة قابضة وشركة تابعة لها مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء.

(١٠) قارن بين «نظرية الشركة القابضة» و«نظرية الوحدة» بشأن القوائم المالية الموحدة، وفيما يخص بتبويب حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - تشتمل علاوة الإصدار الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، والذي نتج عنه علاقة تبعية بين الشركة القابضة والتابعة على علاوة الإصدار :

أ - لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

ب - للشركة القابضة فقط.

ج - للشركة التابعة فقط.

د - لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، مضافاً إليها قيمة الرصيد المتمتع بقيد تسجيل عملية الاندماج.

٢ - دفعت «شركة النورس» في الرابع من ذي القعدة ١٤٠٤ هـ مبلغ

٥٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كما أصدرت ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة

إسمية ريالاً واحداً للسهم، والقيمة العادلة الجارية له ١٠ ريالاً، مقابل كافة

الأسهم العادية المتداولة «الشركة الطاووس» وعددها ٥٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة

الإسمية للسهم ٥ ريالات (القيمة الدفترية للسهم ٢٠ ريالاً). وعليه أصبحت «شركة الطاووس» تابعة «الشركة النورس». كما دفعت «شركة النورس» في التاريخ نفسه مبلغ ٥٠.٠٠٠ ريال نقداً مقابل مصاريف الفحص والاستقصاء والرسوم القانونية المرتبطة بعملية الاندماج، ومبلغ ٨٠.٠٠٠ ريال نقداً مقابل التكاليف المتعلقة بإصدار وتسجيل الأسهم العادية المصدرة في عملية الاندماج.

فعمدئذ يكون الناتج النهائي لقيود إثبات عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة النورس» هو:

أ - أن يصبح حساب الاستثمار في رأس مال «شركة الطاووس» مدينياً بمبلغ ١٠٠٠.٠٠٠ ريال.

ب - أن يصبح حساب علاوة الإصدار دائئياً بمبلغ ٩٠٠.٠٠٠ ريال.

ج - أن يصبح حساب مصروفات عملية الاندماج مدينياً بمبلغ ١٣٠.٠٠٠ ريال.

د - أن يصبح حساب النقدية دائئياً بمبلغ ٦٣٠.٠٠٠ ريال.

٣ - يتم تحديد حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء في تاريخ الاندماج، طبقاً لنظرية الشركة القابضة بضرب نسبة حقوق الأقلية في:

أ - القيمة الدفترية لإجمالي صافي أصول الشركة التابعة.

ب - القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة.

ج - القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة.

د - القيمة العادلة الجارية لإجمالي صافي أصول الشركة التابعة.

٤ - أي الشركات التابعة التالية يجب دائماً استبعادها من القوائم المالية الموحدة:

أ - التي تعمل في البلاد الأجنبية.

ب - المشتراة بعد إشهار إفلاسها.

ج - التي تعمل في نشاط التمويل.

د - التي تخضع للسيطرة المباشرة.

هـ - اشترت «شركة ابن النفيس» في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة النهري» وعددها ١٠٠٠٠٠٠ سهم بسعر السهم ١٠ ريالاً نقداً. وكان إجمالي القيمة العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً «لشركة النهري» في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ، ١٤٠٠٠٠٠ ريال متضمنة قيمة مقدرة للأصول طويلة الأجل (وهي تمثل الأصول غير المتداولة فقط) قدرها ٢٥٠,٠٠٠ ريال. وعليه يجب أن تشتمل الميزانية العمومية الموحدة لشركة ابن النفيس والشركة التابعة لها في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ على:

أ - مبلغ دائن مؤجل يمثل الشهرة السالبة قدره ١٥٠,٠٠٠ ريال.

ب - شهرة بمبلغ ١٥٠٠٠٠ ريال.

جـ - مبلغ دائن مؤجل يمثل الشهرة السالبة قدره ٤٠٠٠٠٠ ريال.

د - شهرة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ريال.

هـ - لا شيء مما سبق.

التمرين الثاني:

اشترت «شركة الكوكب» ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة النجم» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، مقابل مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ريال مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. وفيما يلي الاستيعادات في ورقة العمل (في شكل قيود يومية) في التاريخ نفسه (تم إغفال الشرح):

شركة الكوكب والشركة التابعة

الاستيعادات في ورقة العمل

في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ

أسهم رأس المال - شركة النجم	٥٠٠٠٠
علاوة الإصدار - شركة النجم	٦٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة - شركة النجم	٤٩٠٠٠٠
المخزون السلمي - شركة النجم	٥٠٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي) شركة النجم	١٠٠٠٠٠

الشهرة - شركة الكوكب [٨٠٠ ٠٠٠ - ٨٠٠ ٠٠٠ × ٧٥ ٠٠٠]	٢٠٠ ٠٠٠
الاستثمار في رأس مال شركة	٨٠٠ ٠٠٠
النجم - شركة الكوكب	
حصة الأقلية في صافي أصول شركة	١٥٠ ٠٠٠
النجم (٠, ٢ × ٧٥٠ ٠٠٠)	

بافتراض أن القيمة يجب حسابها بنسبة ١٠٠٪ لصافي أصول شركة النجم (متضمنة الشهرة) من التكلفة المدفوعة بواسطة شركة الكوكب ومقدارها ٨٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد المبلغ الذي ستجعل الشهرة مدينة به، والمبلغ الذي ستجعل حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة دائنة به في استبعادات ورقة العمل السابقة.

التمرين الثالث:

اشترت «شركة الربيع» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الورود» في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، مقابل مبلغ ٨٠٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً. وقد ظهر بالميزانية العمومية «لشركة الورود» في ذلك التاريخ صافي أصول قدرها ٦ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال (يتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج). وفيما يلي القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً «لشركة الورود»:

القيم الدفترية	القيم العادلة الجارية
الأصول طويلة الأجل (صافي) ١٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	١١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال
١ ٠٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
٦ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٦٠٠ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	

المطلوب:

تحديد قيمة الشهرة، إن وجدت، التي يجب أن تشمل عليها الميزانية العمومية الموحدة لشركة الربيع والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ.

التعريف الرابع :

اشترت «شركة الأتري» ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة العربي» في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ. وفيما يلي الميزانية العمومية غير الموحدة لشركة «الأتري»، والميزانية العمومية الموحدة «لشركة الأتري» والشركة التابعة عقب عملية الاندماج مباشرة والتي تمت وفقاً لأسلوب الشراء :

شركة الأتري والشركة التابعة
الميزانية العمومية المستقلة، والميزانية
العمومية الموحدة
٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ

الأصول	غير الموحدة	الموحدة
أصول متداولة	١٠٦ ٠٠٠ ريال	١٤٦ ٠٠٠ ريال
الاستثمار في رأس مال شركة العربي	١٠٠ ٠٠٠	—
أصول طويلة الأجل (صافي)	٢٧٠ ٠٠٠	٣٧٠ ٠٠٠
الشهرة	—	١١ ١٠٠
إجمالي الأصول	٤٧٦ ٦٠٠ ريال	٥٢٧ ١٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق الملكية		
التزامات قصيرة الأجل	١٥ ٠٠٠ ريال	٢٨ ٠٠٠
حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	—	٣٨١ ٠٠
رأس مال الأسهم	٣٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١١١ ٠٠٠	١١١ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٤٧٦ ٠٠٠ ريال	٥٢٧ ١٠٠ ريال

ويمكن أن نعزو مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال من الزيادة المدفوعة للاستثمار في رأس مال «شركة العربي» إلى أن الأصول طويلة الأجل مقومة بدفاتر شركة العربي بالنقص، والباقي مقابل الشهرة. وتتضمن الأصول المتداولة «لشركة العربي» مبلغ ٢٠٠٠ ريال يمثل «حساب المدينين - شركة الأتري» والذي نشأ قبل عملية الاندماج.

المطلوب:

- أ - تحديد إجمالي الأصول المتداولة الذي يظهر في الميزانية العمومية المستقلة لشركة العربي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ.
- ب - تحديد إجمالي حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية المستقلة لشركة العربي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ.
- ج - توضيح كيفية حساب الشهرة (وقدرها ١١ ١٠٠ ريال) التي تتضمنها الميزانية العمومية الموحدة.

التمرين الخامس:

تعمل كل من «الشركة الدامجة» و«الشركة المندجة» بصورة مستقلة منذ خمس سنوات. وكل شركة منهما عليها أقل قدر من الالتزامات، وهيكل رأس المال بكل منهما بسيطاً، ويتكون من أسهم عادية فقط. وقد حصلت الشركة الدامجة على ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة للشركة المندجة مقابل إصدار أسهم عادية، ولأن العملية تمت عن طريق مبادلة أسهم بأسهم، فقد خضعت هذه العملية للإعفاء الضريبي. وكانت القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة المندجة ٨٠٠ ٠٠٠ ريال، والقيمة الدفترية لها ٦٠٠ ٠٠٠ ريال. وبلغت القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية التي أصدرتها الشركة الدامجة في عملية الاندماج ٧٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة والشهرة اللتين ستظهرا في الميزانية العمومية الموحدة للشركة الدامجة والتابعة، طبقاً للأساليب البديلة الثلاثة التي تم عرضها في هذا الفصل.

التمرين السادس:

فيما يلي ميزانتي شركة الدعام والطائف قبل اندماجهما في ٣٠ من ذي الحجة

١٤٠٣ هـ:

شركة الدمام وشركة الطائف
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

شركة الطائف	شركة الدمام	الأصول	النقدية
ريال ١٠٠	ريال ٣٠٠٠		
			المخزون (بالتكلفة طبقاً لطريقة الوارد
			أولاً صادر أولاً، والتي تقترب من
٢٠٠	٢٠٠٠		القيمة العادلة الجارية).
(*) ٧٠٠	٥٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (صافي)
ريال ١٠٠٠	ريال ١٠٠٠٠		إجمالي الأصول
			الالتزامات وحقوق الملكية
ريال ١٠٠	ريال ٦٠٠		الالتزامات قصيرة الأجل
			أسهم رأس مال، القيمة الاسمية
١٠٠	١٠٠٠		للسهم ريالاً واحداً
٢٠٠	٣٠٠٠		علاوة الإصدار
٦٠٠	٥٤٠٠		الأرباح المحتجزة
ريال ١٠٠٠	ريال ١٠٠٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

(*) القيمة العادلة الجارية لها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ تبلغ ١٥٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - تحديد قيمة الشهرة التي يجب أن تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الدمام والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ. بافتراض أن شركة الدمام اشترت كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الطائف في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ مقابل مبلغ ٢٠٠٠ ريال نقداً.

ب - تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل التي يجب أن تظهر في الميزانية

العمومية الموحدة لشركة الدمام والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ. بافتراض أن شركة الدمام اشترت كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الطائف في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ مقابل مبلغ ١٦٠٠ ريال نقداً.

التمرين السابع:

أصدرت «شركة الريحاني» في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ ١٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات (القيمة العادلة الجارية للسهم ٣٠ ريالاً)، مقابل الحصول على ٨٥ سهماً من الأسهم العادية المتداولة «لشركة النوري» وجملتها ١٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال، في عملية اندماج تنفق وأسلوب الشراء. وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج:

رسوم قانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء	
المعلقة بعملية الاندماج	٣٦ ٨٠٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٢٠ ٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٥٦ ٨٠٠ ريال

وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة النوري في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ مساوية لقيمها الدفترية، وتتكون حقوق مساهمي شركة النوري في ذلك التاريخ من الآتي:

أسهم رأس مال، القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٤٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٧٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٢٢٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية «لشركة الريحاني» لتسجيل عملية الاندماج مع شركة النوري.

التمرين الثامن :

فيما يلي الميزانيتان المستقلتان والميزانية العمومية الموحدة لكل من «شركة المأمون» و «شركة الرشيد» التابعة لها، في تاريخ اندماجهما.

شركة المأمون والشركة التابعة

الميزانيتان العموميتان المستقلتان والميزانية العمومية الموحدة

في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ

الأصول	شركة المأمون	شركة الرشيد	الوحدة
التقديرة	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	ريال
المخزون	٥٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	ريال
أصول متداولة أخرى	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	ريال
الاستثمار في رأس مال شركة الرشيد	٤٤٠٠٠٠		
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١٠٠٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	ريال
الشهرة	١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	ريال
إجمالي الأصول	٢٣٩٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية			
ضرائب الدخل المستحقة	٤٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	ريال
الالتزامات أخرى	٥٨٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	ريال
أسهم رأس مال	١٠٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	ريال
علاوة الإصدار	٤٢٩٠٠٠	٢١٠٠٠٠	ريال
الأرباح المحتجزة (المعجز)	٣٢٠٠٠٠	(٩٠٠٠٠٠)	ريال
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٣٩٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	ريال

المطلوب :

إجراء قيود الاستيعادات التي أجريت في ورقة العمل (في شكل قيد يومية) مسترشداً بالبيانات السابقة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين التاسع :

فيما يلي الميزانية العمومية الموحدة «لشركة القيرواني» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ :

شركة القيرواني	
الميزانية العمومية	
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	
الأصول	
النقدية	١٠٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٢٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٥١٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٩٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٧١٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق الملكية	
التزامات قصيرة الأجل	٣١٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم	١٠٠ ٠٠٠
ريالاً واحداً	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٦٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٧١٠ ٠٠٠ ريال
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	

وقد اشترت «شركة المغيولي» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة القيرواني» مقابل مبلغ ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، مشتملاً على التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج. وقد كانت القيمة العادلة الجارية لمخزون شركة المغيولي في ذلك التاريخ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال، والقيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال، بينما كانت القيم العادلة الجارية لكافة

الأصول والالتزامات الأخرى مساوية لقيمتها الدفترية .

المطلوب :

أ - تحديد قيمة الشهرة التي يجب أن تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة المغيولي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ .

ب - تحديد مقدار الأرباح المحتجزة الموحدة، الذي يجب أن يظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة المغيولي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، بافتراض أن الميزانية العمومية غير الموحدة لشركة المغيولي في ذلك التاريخ تتضمن أرباحاً محتجزة مقدارها ٢ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال .

التعريين العاشر :

فيما يلي الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية العمومية الموحدة «لشركة السليم» والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ . وقد قامت «شركة السليم» في التاريخ نفسه بشراء معظم الأسهم العادية المتداولة «لشركة الروبي» نقداً .

شركة السليم والشركة التابعة

الاستبعادات في ورقة العمل

٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ

أسهم رأس المال - شركة الروبي	٦٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - شركة الروبي	٣٥ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة - شركة الروبي	٥٠ ١٠٠
المخزون السلمي - شركة الروبي	٣ ٩٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي) - شركة الروبي	٢٨ ٥٠٠
براءة اختراع - شركة الروبي	٤ ٥٠٠
الشهرة - شركة السليم	٥ ٢٨٠
الاستثمار في رأس مال شركة الروبي - شركة السليم	١٦٥ ٦٦٠
حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة .	٢١ ٨٧٠
استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق	

المساهمين في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشهرة، وتحديد حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء (وقد تجاهلنا الأثر الضريبي).

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية (مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك):

أ - ما نسبة الأسهم العادية المتداولة التي اشترتها الشركة القابضة من أسهم الشركة التابعة؟

ب - ما إجمالي القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ؟

ج - ما المبلغ الواجب تخصيصه للشهرة، طبقاً للأسلوب الذي يستتج مجموع القيم العادلة الجارية لإجمالي صافي أصول الشركة التابعة وفقاً لقيمة استثمار الشركة القابضة؟

د - ما المبلغ الواجب تخصيصه لحصة الأقلية، طبقاً للأسلوب السابق شرحه في البند (ج)؟

ثالثاً - الحالات:

الحالة الأولى:

يتم تبويب حصة الأقلية في الشركة التابعة بطرق مختلفة في الميزانية العمومية الموحدة.

المطلوب:

ناقش ملائمة الإفصاح عن حصة الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة.

أ - كالتزام.

ب - كجزء من حقوق الملكية.

جـ - كتيوب مستقل بين الالتزامات وحقوق الملكية.

الحالة الثانية:

قرر مجلس إدارة «شركة الفالحي» في الثاني من المحرم ١٤٠٢ هـ، التخلي عن ١٥ ٠٠٠ سهم من ٦٠ ٠٠٠ سهم تمتلكها من أسهم «شركة الشويجي»، وأن يعهد بها إلى وكيل حاملي الأسهم الذي يتولى كافة ما يتعلق بها من عمليات بحرية مطلقة لمدة ثلاث سنوات. كما أن وكيل حاملي الأسهم يسيطر على ٤٠ ٠٠٠ سهم من أسهم «شركة الشويجي» البالغ عددها ١٠٥ ٠٠٠ سهم، كما تحتفظ شركة الشويجي بخمسة آلاف سهم من أسهمها كأسهم خزينة.

المطلوب:

هل من الملائم إعداد قوائم مالية موحدة لشركة الفالحي وشركة الشويجي عن السنوات الثلاث التالية التي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ؟ إشرح.

الحالة الثالثة:

نقلت «شركة بحوث البيئة» في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ، حقها بالكامل، واسمها، وحصتها في مشروعات التطوير والبحوث الجارية الخاصة بها إلى راشد الراشد المساهم الوحيد في «شركة الراشد» مقابل حصولها على ٥٥ سهماً من أسهم «شركة الراشد» البالغ عددها ١٠٠ سهم والمملوكة بالكامل لراشد الراشد وقد قام على العلي، الذي لا تربطه أية علاقة بشركة بحوث البيئة أو بشركة الراشد أو براشد الراشد، في التاريخ نفسه بشراء الأسهم المتبقية وعددها ٤٥ سهماً مقابل مبلغ ٤٥ ٠٠٠ ريال نقداً من راشد الراشد، وقد أخطر راشد الراشد شركة بحوث البيئة بعملية البيع إلى علي العلي. وقد أجرى المراقب المالي لشركة بحوث البيئة قيد اليومية التالي لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الراشد، وذلك عند دفع تكاليف البحوث والتطوير:

٥٥ ٠٠٠ الاستثمار في رأس مال شركة الراشد (٥٥ × ١٠٠٠ ريال)

٥٥ ٠٠٠ مكاسب بيع الأصول غير الملموسة.

تسجيل تحويل مشروعات البحوث والتطوير لشركة الراشد

مقابل ٥٥ سهماً من أسهمها العادية. وتم تقويم الاستثمار

على أساس سعر البيع النقدي للأسهم العادية لشركة
الراشد في هذا التاريخ .

المطلوب :

أ - هل توافق على القيد السابق؟ إشرح .

ب - هل يجب أن تظهر مكاسب قدرها ٥٥ ٠٠٠ ريال في القوائم المالية
الموحدة لشركة بحوث البيئة والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ؟ إشرح .

الحالة الرابعة :

اشترت «شركة الأمير» في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، ١٠٠ سند قابلة
للتحويل قيمتها الإسمية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال وعمرها ١٠ سنوات وبمعدل فائدة
مقدارها ١٢٪، من سندات «شركة الوادي»، وتستحق في ٣٠ من جمادي الأولى
١٤١١ هـ. وهذه السندات قابلة للتحويل إلى ٥٠ ٠٠٠ سهم عادي من أسهم
شركة الوادي (القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً)، منها ٤٠ ٠٠٠ سهم أصدرت
وتداولت في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ. ويقترح المراقب المالي لشركة الأمير
والذي يعتبر أحد موظفي شركة الأمير الثلاثة الذين يعملون أعضاء في مجلس إدارة
«شركة الوادي» المكون من خمسة أعضاء، إصدار قوائم مالية موحدة لشركة الأمير
وشركة الوادي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ.

المطلوب :

هل توافق على اقتراح المراقب المالي لشركة الأمير؟ إشرح، مع تضمين
مناقشتك الإفصاح اللازم في القوائم المالية عن الوضع القانوني الذي يربط بين
شركة الأمير وشركة الوادي .

الحالة الخامسة :

بدأت «شركة الخليج»، التي تملك سلسلة من متاجر الجملة، في تنفيذ خطة
الاندماج مع مورديها في سنة ١٤٠٦ هـ. وقد قامت في ٣٠ من جمادي الأولى
١٤٠٦ (نهاية العالم المالي) بدفع مبلغ ٨ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، وإصدار
١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً)
مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشادي» وعددها

١٠ ٠٠٠ سهم. وتقوم «شركة الشادي» بصناعة الأثاث، ويتم بيع منتجاتها من خلال متاجر «شركة الخليج». وكانت حقوق الملكية في «شركة الشادي» في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، ٩ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال وبلغ إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها شركة الخليج في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، ١٠٠ ٠٠٠ ريال (كمقابل لتسجيل وإصدار ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهم شركة الخليج). وقد ظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الخليج والشركة التابعة لها في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ مبلغ ١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال، يمثل الفرق بين تكلفة الشراء التي تحملتها الشركة القابضة وبين القيم الدفترية لصافي لأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الشادي، والذي تم تخصيصه وفقاً لأسلوب الشراء على الوجه التالي:

المخزون السلمي	٢٥٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل	٨٥٠ ٠٠٠
براءات الاختراع	٣٠٠ ٠٠٠
الشهرة	٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية لأصول الشركة التابعة	١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال

وتعهدت شركة الخليج، طبقاً لشروط العقد الخاص بالتزام فرض السندات وقدره ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال الخاص بشركة الشادي، بالإبقاء على شركة الشادي كشركة مستقلة، وأن تصدر ميزانية عمومية مستقلة خاصة بشركة الشادي في ٣٠ من جمادي الأولى من كل سنة. ويؤكد المراقب المالي لشركة الخليج على أن الميزانية العمومية لشركة الشادي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ يجب أن تظهر صافي أصول مقدارها ١٠ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال - تكلفتها لشركة الخليج. ويعارض المراقب المالي لشركة الشادي هذا التقويم مدعياً بأن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها تتطلب إصدار الميزانية العمومية لشركة الشادي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ على أساس التكلفة التاريخية.

المطلوب:

- أ - عرض المبررات التي تؤيد موقف المراقب المالي لشركة الخليج .
 ب - عرض المبررات التي تؤيد موقف المراقب المالي لشركة الشادي .
 ج - أي الموقفين توافق عليه؟ إشرح .

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

أصدرت «شركة عنيزة» ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية، بقيمة إسمية للسهم ٥ ريال (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٢ ريالاً)، في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، مقابل ١٨ ٨٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة بريدة»، بقيمة إسمية للسهم ٢٠ ريالاً. وقد دفعت شركة عنيزة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وقدرها ١٥٠ ٠٠٠ ريال توزع على النحو التالي: ٦٠٪ للرسوم القانونية، وأنعاب الفحص والاستقصاء التي تتعلق مباشرة بعملية الاندماج، و ٤٠٪ لمصروفات تسجيل وإصدار الأسهم العادية لشركة عنيزة في عملية الاندماج. وليست هناك تكاليف مشروطة.

وفيما يلي الميزانيتان العموميتان لشركتي الاندماج قبل عملية الاندماج مباشرة:

شركة عنيزة وشركة بريدة الميزانيتان العموميتان المستقلتان ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ

الأصول		شركة عنيزة	شركة بريدة
التقديرة			
حسابات العملاء (صافي)		٢٠٠ ٠٠٠ ريال	١٠٠ ٠٠٠ ريال
المخزون السلي		٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي)		٦٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
		١ ٣٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		٢ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

ريال	٤٠٠ ٠٠٠	ريال	٨٠٠ ٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل
	١٠٠ ٠٠٠			التزامات طويلة الأجل
	٤٠٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالاً
			٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٢٠ ريالاً
	٧٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
				الأرباح المحتجزة
ريال	١ ٦٠٠ ٠٠٠	ريال	٢ ٥٠٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وتختلف القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة بريدة عن قيمها الدفترية على النحو التالي:

القيمة العادلة الجارية في

٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ

ريال	٣٤٠ ٠٠٠	المخزون السلمي
	١ ١٠٠ ٠٠٠	الأصول الثابتة (صافي)
	٩٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة عنيزة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، لتسجيل عملية الاندماج مع شركة بريدة وفقاً لأسلوب الشراء.

ب - إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة عنيزة والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، مع إجراء الاستبعادات في ورقة العمل في صورة قيد يومية أولاً. يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند أ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

فيما يلي الميزانية العمومية «لشركة تبوك» والميزانية العمومية «لشركة اليرموك» بالإضافة إلى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة اليرموك في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ:

شركة تبوك وشركة اليرموك
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

شركة اليرموك		شركة تبوك			
القيم المعلقة	الجارية	القيم	الدخيرية	الأصول	
ريال	١٠ ٠٠٠	ريال	١٠ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠	التقديرات
٦٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
١٤٠ ٠٠٠		١٢٠ ٠٠٠		١ ٤٠٠ ٠٠٠	المخزون السلمي
٦٩٠ ٠٠٠		٦١٠ ٠٠٠		٢ ٨٥٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
	ريال		٨٠٠ ٠٠٠	٥ ٥٠٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول
					الالتزامات وحقوق الملكية
ريال	٨٠ ٠٠٠	ريال	٨٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل
٤٤٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
—		١٠٠ ٠٠٠		١ ٥٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال القيمة الاسمية ١٠ ريالات
—		٤٠ ٠٠٠		١ ٢٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
—		١٨٠ ٠٠٠		١ ٣٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	ريال		٨٠٠ ٠٠٠	٥ ٥٠٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

واشتريت «شركة تبوك» كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة اليرموك وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ مقابل مبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال سدده نقداً إلى مساهمي هذه الشركة، كما دفعت مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً مقابل الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج. وقد أصبحت شركة اليرموك شركة تابعة لشركة تبوك، وليست هناك تكاليف مشروطة.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية اندماج شركة تبوك وشركة اليرموك في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ.

ب - إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة تبوك والشركة التابعة لها في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ، والاستيعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية) ويجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند أ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثالثة :

أصدرت «شركة القرينات» ٣٠.٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (بدون قيمة اسمية) بقيمة اعتبارية للسهم مقدارها ٥ ريالات، والقيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً، وذلك في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، مقابل ٨٠٠٠ سهم من الأسهم العادية «لشركة الجوف»، والقيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات. ولم تكن هناك تكاليف مشروطة، وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعت بمعرفة «شركة الجوف» نيابة عن «شركة القرينات» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء

٤٠.٠٠٠ ريال

المتعلقة بعملية الاندماج

٣٠.٠٠٠

التكاليف المرتبطة بتسجيل وإصدار الأسهم

٧٠.٠٠٠ ريال

إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج

تظهر الميزانيتان العموميتان لشركة الاندماج في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ قبل عملية الاندماج كما يلي:

شركة القريات وشركة الجوف
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ

شركة الجوف	شركة القريات	الأصول
١٥٠ ٠٠٠ ريال	٥٠ ٠٠٠ ريال	التقديرة
٢٠٠ ٠٠٠	٢٣٠ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
٣٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	المخزون السلمي
٥٦٠ ٠٠٠	١٣٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
١ ٢٦٠ ٠٠٠ ريال	١ ٩٨٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول
الالتزامات وحقوق الملكية		
٢٥٠ ٠٠٠ ريال	٣١٠ ٠٠٠ ريال	التزامات قصيرة الأجل
٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
		أسهم رأس المال، بدون قيمة إسمية
	٤٠٠ ٠٠٠	وقيمة اعتبارية ٥ ريالات للسهم
١٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات
٣٦٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
(٥٠ ٠٠٠)	٣٧٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة (المعجز)
١ ٢٦٠ ٠٠٠ ريال	١ ٩٨٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
وتساوى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الجوف مع قيمها الدفترية، فيها عدا الآتي:		

القيمة العادلة الجارية في ٣٠ ربيع الثاني ١٤٠٦

٤٤٠ ٠٠٠ ريال	المخزون السلمي
٧٨٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
٦٢٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل

المطلوب:

أ - إجراء قيد يومية في دفاتر شركة الجوف في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، لتسجيل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها نيابة عن شركة القريات.

ب - إجراء قيود اليومية في دفاتر شركة القريات لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الجوف في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، وفقاً لأسلوب الشراء.

جـ - إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة القريات والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، والاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البندين أ، وب، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

أصدرت «شركة المجموعة» ٢٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية، بقيمة إسمية للسهم ريالان (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٠ ريالاً)، وذلك في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة عرعر» وعددها ٥٠٠٠ سهم والقيمة الإسمية للسهم ٥ ريالاً، والتي ستظل شركة مستقلة بعد الاندماج، وقد دفعت «شركة المجموعة» تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٢٠٠٠٠ ريال
التكاليف المرتبطة بتسجيل وإصدار الأسهم العادية	١٠٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٣٠٠٠٠ ريال

وفيما يلي الميزانيتان العموميتان لشركتي الاندماج في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ:

شركة المجموعة وشركة عرعر
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ

الأصول		شركة المجموعة		شركة عرعر	
الأصول المتداولة		ريال	٨٠٠ ٠٠٠	ريال	١٥٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي)			٢ ٤٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠
الشهرة					٢٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		ريال	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٧٠ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		شركة المجموعة		شركة عرعر	
التزامات قصيرة الأجل		ريال	٤٠٠ ٠٠٠	ريال	١٢٠ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل			١ ٠٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠
رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية للسهم ريالان			٨٠٠ ٠٠٠		
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٥ ريالات					٢٥ ٠٠٠
علاوة الإصدار			٤٠٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة			٦٠٠ ٠٠٠		٧٥ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		ريال	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٧٠ ٠٠٠

وقد نتجت شهرة شركة عرعر من شرائها لصافي أصول «شركة سكاكا» في ٣٠ من رجب سنة ١٣٩٩ هـ.

وتختلف القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية لأصول والتزامات شركة عرعر على النحو التالي:

القيم الدفترية		القيم العادلة الجارية	
٦٠ ٠٠٠	ريال	٦٥ ٠٠٠	ريال
٣٠٠ ٠٠٠		٣٤٠ ٠٠٠	
٢٠٠ ٠٠٠		١٩٠ ٠٠٠	
المخزون السلعي			
الأصول طويلة الأجل (صافي)			
التزامات طويلة الأجل			

ولا توجد أي عمليات متبادلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج، كما لا توجد تكاليف مشروطة تتعلق بالاندماج.

المطلوب:

أ - إعداد قيود اليومية في دفاتر شركة الجمعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ لتسجيل عملية الاندماج مع شركة عرعر وفقاً لأسلوب الشراء.

ب - إعداد الاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية)، وإعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الجمعة والشركة التابعة لها في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ. يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الخامسة:

نعرض فيما يلي الميزانيتين العموميتين الموحدة وغير الموحدة «لشركة مكة» والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦ هـ، وهو التاريخ الذي اندمجت فيه «شركة مكة» مع «شركة المدينة».

شركة مكة

الميزانيتان العموميتان الموحدة وغير الموحدة

٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ

الأصول		غير الموحدة	الموحدة
التقديرة	١٢٠ ٠٠٠	ريال	١٦٠ ٠٠٠
حسابات العملاء (صافي)	٣٨٠ ٠٠٠		٥٤٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٤٧٠ ٠٠٠		٧٣٠ ٠٠٠
الاستثمار في رأس مال شركة المدينة	٣٨٠ ٠٠٠		
أصول طويلة الأجل (صافي)	٨٥٠ ٠٠٠		١ ٤٧٠ ٠٠٠
الشهرة			٨ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٢ ٩٠٨ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

ريال	٦٩٠ ٠٠٠	ريال	٤٣٠ ٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل
	٧٣٠ ٠٠٠		٥٥٠ ٠٠٠	قروض سندات طويلة الأجل
	٢٠ ٠٠٠			علاوة إصدار قرض السندات
	٢٤٨ ٠٠٠			حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة
				أسهم رأس مال، القيمة الاسمية
	٥٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	للسهم ريالاً واحداً
	٤٤٠ ٠٠٠		٤٤٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
	٢٨٠ ٠٠٠		٢٨٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
ريال	٢٩٠٨ ٠٠٠	ريال	٢٢٠٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ودفعت «شركة مكة» في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦ هـ نقداً ٣ ريالات عن كل سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة المدينة لشراء ٦٠٪ منها، والقيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً، كما دفعت أيضاً مبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال نقداً لسداد الرسوم القانونية المتعلقة بعملية الاندماج، وليست هناك تكاليف مشروطة. وكانت القيمة الدفترية للسهم العادي من أسهم شركة المدينة ٢,٨ ريال في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦، كما كانت قيمة الأرباح المحتجزة لشركة المدينة في التاريخ نفسه ضعف قيمة علاوة الإصدار لها. وبلغت الزيادة في القيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل لشركة المدينة عن القيمة الدفترية لها في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ، $١\frac{٢}{٣}$ مرة بالمقارنة مع الزيادة في قيمة المخزون في ذلك التاريخ، بينما تساوت القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لكل من التقديرات وصافي حسابات العملاء والالتزامات قصيرة الأجل لشركة المدينة في التاريخ نفسه.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات التي تمت في إعداد ورقة العمل (في صورة قيد يومية) الخاصة بإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة مكة والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

المشكلة السادسة:

استحوذت «شركة أبها» على ٨٣٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة جيزان» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، مقابل ٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ريالان (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٠ ريالاً). وليست هناك تكاليف مشروطة، وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها «شركة أبها» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٣٤ ٧٥٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار أسهم شركة أبها العادية	٥٥ ٢٥٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٩٠ ٠٠٠ ريال

وليست هناك عمليات مقابلة بين شركتي الاندماج قبل عملية الاندماج، وتعتبر «شركة جيزان» شركة تابعة لشركة أبها. وفيما يلي الميزانيتان العموميتان المستقلتان لشركتي الاندماج قبل عملية الاندماج مباشرة:

شركة أبها وشركة جيزان
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ

شركة أبها	شركة جيزان	الأصول
٢٥٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال	النقدية
٨٦٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	المخزون السلعي
٥٠٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠	أصول متداولة أخرى
٣ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)
	٨٠ ٠٠٠	براءات اختراع (صافي)
٥ ٠١٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٥٩٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

ضرائب الدخل المستحقة	٤٠ ٠٠٠	ريال	٦٠ ٠٠٠	ريال
التزامات قصيرة الأجل أخرى	٣٩٠ ٠٠٠		٨٥٤ ٠٠٠	
التزامات طويلة الأجل	٩٥٠ ٠٠٠		١ ٢٤٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية				
للسهم ريالان	١ ٥٠٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية				
للسهم ١٠ ريال			١٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	١ ٥٠٠ ٠٠٠			
الأرباح المحتجزة	٦٣٠ ٠٠٠		٣٣٦ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥ ٠١٠ ٠٠٠	ريال	٢ ٥٩٠ ٠٠٠	ريال

وتساوى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة جيزان مع القيم الدفترية لها في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ فيما عدا الآتي:

المخزون السلعي	٦٢٠ ٠٠٠	ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٥٥٠ ٠٠٠	
براءات اختراع (صافي)	٩٥ ٠٠٠	
التزامات طويلة الأجل	١ ٢٢٥ ٠٠٠	

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في دفاتر «شركة أبها» في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ لتسجيل عملية الاندماج مع شركة جيزان وفقاً لأسلوب الشراء.

ب - إجراء الاستيعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية) في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، وإعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة أبها والشركة التابعة. يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السابعة :

أصدرت «شركة العنديل» ٦٠٠٠ سهم من أسهمها العادية، بقيمة إسمية للسهم ريالان (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٥ ريالاً)، ودفعت ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، وحررت سنداً أذنياً بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال ومعدل فائدة ١٤٪ لمدة خمس سنوات، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الزرزور» وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم والتي يمتلكها «حسين الزرزور»، وذلك في ٣٠ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ. وتمثل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج في الرسوم القانونية فقط، وقد دفعتهما العنديل نقداً في ذلك التاريخ ومقدارها ١٠ ٠٠٠ ريال وليست هناك تكاليف مشروطة، كما أن معدل الفوائد السائد في السوق عن السند الأذني المحرر من شركة العنديل في تاريخ الاندماج يبلغ ١٤٪.

وفيما يلي الميزانيتان العموميتان «لشركة العنديل» و«شركة الزرزور» في ٣٠ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ قبل عملية الاندماج:

شركة العنديل وشركة الزرزور
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ

شركة الزرزور	شركة العنديل	الأصول
ريال ٦٠ ٠٠٠	ريال ٣٨٠ ٠٠٠	المخزون السلعي
١٣٠ ٠٠٠	٦٤٠ ٠٠٠	أصول متداولة أخرى
٤٧٠ ٠٠٠	١ ٥٢٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)
٤٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	أصول غير ملموسة (صافي)
ريال ٧٠٠ ٠٠٠	ريال ٢ ٧٠٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

ريال ٢٠٠ ٠٠٠	ريال ٤٢٠ ٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل
٣٠٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالان ٨٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٥ ريالاً	١٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (العجز)	٦١٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٧٠٠ ٠٠٠ ريال
	٧٠٠ ٠٠٠ ريال

وتختلف القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الزرور، عن القيم الدفترية لها على النحو التالي:

القيم العادلة الجارية

٧٠ ٠٠٠ ريال

٥٤٠ ٠٠٠

٦٠ ٠٠٠

٣٥٠ ٠٠٠

المخزون السلي

أصول طويلة الأجل (صافي)

أصول غير ملموسة (صافي)

التزامات طويلة الأجل

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في دفاتر «شركة العندليب» في ٣٠ من المحرم ١٤٠٣ هـ لتسجيل عملية اندماجها مع شركة الزرور.

ب - إعداد ورقة عمل، لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة العندليب والشركة التابعة في ٣٠ من المحرم ١٤٠٣ هـ، والاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). يجب أن تعكس الأرصدة الواردة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة:

أصدرت «شركة ينبع» في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ ورقة دفع قيمتها ٣٠٠ ٠٠٠ ريال، تدفع على أقساط سنوية متساوية، وقيمة القسط ٦٠ ٠٠٠ ريال بمعدل فائدة قدره ١٥٪، على أن يبدأ الدفع في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٨ هـ وذلك في مقابل الحصول على ٨٥٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة جدة» وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم

١٠ ريالات. ودفعت شركة ينبع الرسوم القانونية المتعلقة بعملية الاندماج ومقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال نقداً في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ. تظهر الميزانيتان العموميتان لشركتي الاندماج عقب عملية الاندماج مباشرة على النحو التالي:

شركة ينبع وشركة جدة
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ

شركة ينبع	شركة جدة	الأصول
ريال ٨٠ ٠٠٠	ريال ٦٠ ٠٠٠	النقدية
١٧٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
٣٧٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	المخزون السلعي
٣٢٠ ٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال شركة جدة
٥٧٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)
٥٠ ٠٠٠		الشهرة
١ ٥٦٠ ٠٠٠	٥١٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

٢٢٠ ٠٠٠	ريال ١٢٠ ٠٠٠	حسابات الدائنين
١٠٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
٣٠٠ ٠٠٠		ورقة الدفع ١٥٪، قسط سنوي
		٦٠ ٠٠٠ ريال
٢٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات
٤٠٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٢٩٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١ ٥٦٠ ٠٠٠	٥١٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

المعلومات الأخرى:

١ - كشفت المراجعة الخارجية للقوائم المالية لشركة جدة عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ، عن تقويم المخزون السلعي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ بالزيادة بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال نتيجة الجرد المزدوج لبعض عناصر البضاعة. كما كشفت عن إغفال حصر البضاعة التي شحنها المورد إلى الشركة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ على أساس (فوب - ميناء الشحن)، ضمن المخزون السلعي في ذلك التاريخ، وكانت قيمة الفاتورة ٣٥ ٠٠٠ ريال. ولم تعكس الميزانية السابقة أثر تصحيح أخطاء المخزون الذي قامت به شركة جدة.

٢ - يبلغ معدل ضرائب الدخل بالنسبة لكل من الشركتين ٦٠٪.

٣ - تختلف القيم العادلة الجارية لصافي أصول شركة جدة الموضحة في الميزانية العمومية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ، عن قيمتها الدفترية على النحو التالي:

القيم العادلة الجارية

١٥٠ ٠٠٠ ريال

٢٨٠ ٠٠٠ ريال

المخزون السلعي

أصول ثابتة

المطلوب:

أ - إجراء قيد يومية لتصحيح التقرير الخاطئ للمخزون في القوائم المالية لشركة جدة، عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ، إذا علمت أن السجلات المحاسبية لشركة جدة لم تغفل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية)، وإعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة ينبع والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ. يجب أن تعكس القيم الخاصة بشركة جدة قيد التسوية أو القيود التي تم إعدادها في البند (أ).

المشكلة التاسعة :

تظهر فيما يلي الميزانيتان العموميتان لشركتي القادسية والختنق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، قبل اندماجهما :

شركة القادسية وشركة الخنلق		الميزانيتان العموميتان المستقلتان		٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	
شركة القادسية		شركة الخنلق		الأصول	
المخزون السلعي	٨٠٠ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	١ ٢٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
استثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية			٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٢ ٥٠٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
أصول غير ملموسة (صافي)	١٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٤ ٦٠٠ ٠٠٠	ريال	٢ ١٠٠ ٠٠٠	ريال	٢ ١٠٠ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية					
التزامات قصيرة الأجل	١ ٤٠٠ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠
ورقة دفع ١٠٪، وتستحق في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤١٦ هـ.	٢ ٠٠٠ ٠٠٠				
قرص سندات ١٢٪ يستحق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ.			٥٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	٦٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٠٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٤ ٦٠٠ ٠٠٠	ريال	٢ ١٠٠ ٠٠٠	ريال	٢ ١٠٠ ٠٠٠

وقد دفعت «شركة القادسية» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كما أصدرت سندات قيمتها الإسمية ١٥٠٠ ٠٠٠ ريال بمعدل فائدة ١٤٪، وتستحق بعد عشر سنوات، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الخندق التي أصبحت شركة تابعة لشركة القادسية. وكان المعدل السائد لفوائد سندات كلتا الشركتين في تاريخ الاندماج ١٦٪، وتدفع الفوائد في ٣٠ من جمادي الآخرة، و ٣٠ من ذي الحجة من كل سنة. ولا تتضمن عملية الاندماج أية تكاليف مشروطة، وقد دفعت شركة القادسية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية:

الرسم القانوني وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٥٠ ٠٠٠	ريال
تكاليف تسجيل وإصدار السندات	٤٠ ٠٠٠	
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٩٠ ٠٠٠	ريال

بالإضافة إلى قرض السندات (١٢٪)، تمتلك شركة الخندق صافي أصول قابلة للتحقق ذاتياً بقيمة عادلة جارية تختلف عن قيمها الدفترية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

القيم العادلة الجارية

المخزون السلعي	٣٣٠ ٠٠٠	ريال
استثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية	٢٣٠ ٠٠٠	
أصول طويلة الأجل (صافي)	٩٤٠ ٠٠٠	
أصول غير ملموسة (صافي)	٢٢٠ ٠٠٠	

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاندماج مع شركة الخندق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، في السجلات المحاسبية لشركة القادسية. استخدم جداول القيمة الحالية، لتحديد القيمة الحالية للسندات التي أصدرتها شركة القادسية في ذلك التاريخ (مقرباً القيمة لأقرب ريال).

ب - إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة القادسية

والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، وإعداد الاستعدادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). استخدم جداول القيمة الحالية لتحديد القيمة الحالية (مقربة لأقرب ريال) لسندات شركة الخندق التي تحمل معدل فائدة ١٢٪. يجب أن تعكس القيم الواردة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجاهل ضرائب

المشكلة العاشرة:

عهد إليك بفحص القوائم المالية لشركة الفؤاد والشركة التابعة لها عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ. وقد أعد محاسب شركة الفؤاد، والذي لديه قليل من الخبرة في هذا المجال، ورقة العمل التالية لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الفؤاد والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ:

شركة الفؤاد والشركة التابعة ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٦ هـ

الموحدة	الاستعدادات الزيادة (النقص)	شركة السعيد	شركة الفؤاد	
				الأصول
١١٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	النقدية
٢١٠.٠٠٠		٩٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
٤١٠.٠٠٠		١٦٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠	المخزون السلعي
				الاستثمارات في أسهم رأس
	(٢٢٠.٠٠٠) أ		٢٢٠.٠٠٠	مال شركة السعيد
١٠٩٠.٠٠٠		٥٠٠.٠٠٠	٥٩٠.٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي) ١٠٩٠.٠٠٠
٦٠.٠٠٠			٦٠.٠٠٠	الشهرة
١٨٨٠.٠٠٠	(٢٢٠.٠٠٠)	٨٠٠.٠٠٠	١٣٠٠.٠٠٠	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية			
٢٠٠ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل
٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
١٠٠ ٠٠٠			أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم
			٥ ريالات
			أسهم رأس مال، القيمة الاسمية
	٥٠ ٠٠٠	١ (٥٠ ٠٠٠)	للسهم ١٠ ريالات
٢٠٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١ ٣٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٨٨٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد قمت بمراجعة قيود اليومية التالية في السجلات المحاسبية لشركة الفؤاد في ٣٠ جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، خلال عملية الفحص التي قمت بها:

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعيد ٢٢٠ ٠٠٠
الشهرة ٦٠ ٠٠٠
التقديـة ٢٨٠ ٠٠٠

لتسجيل شراء ٤٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعيد في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء، وتم تحديد قيمة الشهرة المشتراة على النحو التالي:

٢٨٠ ٠٠٠ ريال التقديـة المدفوعة مقابل الأسهم العادية لشركة السعيد
٢٢٠ ٠٠٠ ناقصاً - حقوق مساهمي شركة السعيد في ٣٠ من
ذـي الحـجة ١٤٠٦ هـ.
٦٠ ٠٠٠ ريال قيمة الشهرة المشتراة
١٠٠,٠٠٠ مصروفات عملية الاندماج
١٠٠,٠٠٠ التقديـة

لتسجيل دفع الرسوم القانونية المرتبطة بعملية الاندماج مع شركة السعيد.

وقد كشفت مراجعتك للمستندات المؤيدة لبنود القوائم المالية، بالإضافة إلى الاستفسارات التي وجهتها إلى مجلس إدارة وموظفي شركة الفؤاد عن اختلاف القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً، عن قيمها الدفترية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، عن المعلومات التالية:

القيم العادلة الجارية

١٨٠,٠٠٠ ريال

٥٣٠,٠٠٠

٢٦٠,٠٠٠

المخزون السلعي

أصول طويلة الأجل (صافي)

التزامات طويلة الأجل

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة الفؤاد عن عملية اندماجها مع شركة السعيد في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، إذا علمت أن السجلات المحاسبية لشركة الفؤاد لم تفصل بعد.

ب - إعداد ورقة عمل صحيحة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الفؤاد والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، وإعداد الاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). يجب أن تعكس القيم الواردة في ورقة العمل قيود اليومية في البند أ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

الفصل السادس
القوائم المالية الموحدة
في الفترات التالية للاندماج
وفقاً لأسلوب الشراء

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS:
SUBSEQUENT TO DATE OF PURCHASE
BUSINESS COMBINATION

يجب أن تأخذ الشركة القابضة في اعتبارها نتائج عمليات الشركة التابعة في الفترات التالية للإندماج. ومن هذه العمليات، صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة، والتوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفة الشركة التابعة، بالإضافة إلى العمليات المتبادلة التي تحدث عادةً بين الشركتين القابضة والتابعة.

ونتناول في هذا الفصل كيفية المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء، وسوف نخصص الفصل السابع للدراسة المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق والعمليات المتبادلة التي لا تنطوي على أرباح أو خسائر، أما الفصل الثامن سوف نخصصه لمناقشة المحاسبة عن العمليات المتبادلة التي تنطوي على أرباح أو خسائر.

المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل
(وفقاً لأسلوب الشراء)

Accounting for Operating Results of Wholly Owned Purchased Subsidiary

يمكن للشركة القابضة، عند المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء، أن تختار بين أسامين هما أساس التكلفة أو أساس الملكية.

أساس الملكية

Equity Basis

عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، تسجل الشركة القابضة حصتها في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة بعد تعديلها باستفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة عند الحصول عليها في تاريخ الاندماج. وتسجل الشركة القابضة أيضاً حصتها في التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة. ويعني ذلك أن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية عن نتائج عمليات الشركة التابعة تشابه مع طريقة المحاسبة في المركز الرئيسي عن عمليات الفرع التي عرضناها في الفصل الأول.

ويرى المؤيدون لأساس الملكية أنه يتسق مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي، حيث يتم الاعتراف بالزيادة أو النقص في القيمة الدفترية لاستثمار الشركة القابضة عندما تحقق الشركة التابعة صافي دخل أو خسارة، وليس عند الإعلان عن التوزيعات. ويعني ذلك أن المؤيدين لأساس الملكية يركزون على الجوهر الاقتصادي للعلاقة التي تنشأ بين الشركة القابضة والتابعة باعتبار أن كلتا الشركتين تكونان وحدة اقتصادية مستقلة للأغراض المحاسبية. ويرى المؤيدون لأساس الملكية أيضاً، أن التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة لا يجب اعتبارها إيراداً للشركة القابضة، كما يدعي بذلك المؤيدين لأساس التكلفة، ولكن تعتبر هذه التوزيعات تصفية لجزء من استثمارات الشركة القابضة في التابعة.

أساس التكلفة

Cost Basis

عند استخدام أساس التكلفة، تحاسب الشركة القابضة عن عمليات الشركة التابعة عندما تقوم الشركة التابعة بالإعلان عن توزيعات فقط. فالتوزيعات التي تعلن عنها الشركة التابعة من صافي الدخل المحقق بعد الاندماج تعتبر كإيراد للشركة القابضة، وإذا كانت التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة تزيد عن صافي الدخل المحقق بعد الاندماج، فإن مقدار الزيادة يعتبر تخفيضاً في استثمارات الشركة القابضة. ويعني ذلك أن صافي دخل (أو خسارة) الشركة التابعة لا يسجل في دفاتر الشركة القابضة إذا تمت المحاسبة وفقاً لأساس التكلفة.

ويرى المؤيدون لأساس التكلفة بأنه أكثر ملاءمة لأنه يركز على المظهر القانوني

للعلاقة التي تنشأ بين القابضة والتابعة. فالشركتين القابضة والتابعة وحدتين قانونيتين مستقلتين، ولذلك فإن المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة يجب أن تستجيب لهذه الاستقلالية. وطبقاً لذلك تحقق الشركة القابضة إيراد من استثمارها في التابعة عندما تعلن الشركة التابعة عن توزيعات، وليس عندما تحقق صافي دخل. وسوف نعرض في نهاية الفصل مثلاً توضيحياً لكيفية المحاسبة وفقاً لأساس التكلفة.

المفاضلة بين أساس الملكية وأساس التكلفة

Choosing between Equity Method and Cost Method

من الخصائص الهامة للقوائم المالية الموحدة أن البيانات التي تظهر بها سوف لا تختلف سواء استخدمت الشركة القابضة أساس التكلفة أو أساس الملكية في المحاسبة عن عمليات الشركة التابعة. ومع ذلك فإن عمليات الاستبعاد التي تتم في ورقة العمل سوف تختلف باختلاف الأساس المستخدم كما سيتضح من الجزء التالي في هذا الفصل.

والجدير بالذكر أن أساس الملكية يمكن استخدامه سواء اتبعنا أسلوب اندماج الحقوق أو أسلوب الشراء في المحاسبة عند اندماج الشركة التابعة. أما أساس التكلفة فهو يتسق فقط مع الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. ففي الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء يسجل الاستثمار الأصلي للشركة القابضة في الشركة التابعة بالتكلفة، ومن ثم فإن المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأساس التكلفة يمكن اعتباره امتداداً منطقياً للمحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. أما في المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق فتسجل استثمارات الشركة القابضة في تاريخ الاندماج وفقاً للقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة. ونتيجة لذلك، يعكس استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة حقوق ملكية القابضة في صافي أصول التابعة في تاريخ الاندماج، ويعني ذلك عدم وجود تكلفة للشركة التابعة المندمجة. ومن ثم، فإن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية عن عمليات الشركة التابعة المندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يكون أكثر ملاءمة كما سنوضحه تفصيلاً في الفصل التالي.

مثال توضيحي عن تطبيق أساس الملكية في السنة الأولى التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

إذا افترضنا أن شركة الجمعان استخدمت أسلوب الشراء في المحاسبة عن اندماج شركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠ باعتبارها شركة تابعة ومملوكة بالكامل (راجع الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء في بداية الفصل السابق)، ويفرض أن شركة الفوزان حققت صافي دخل قدره ٦٠ ٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ. (سنعرض قائمة الدخل في الصفحات التالية)، وقد أعلن مجلس إدارة هذه الشركة في ١٤٠٦/١٢/٢٠ عن توزيعات نقدية بواقع ٦٠ هـ لكل سهم من أسهمها العادية المتداولة والمملوكة بالكامل لشركة الجمعان وقدرها ٤٠ ٠٠٠ سهم، وهذه التوزيعات قابلة للدفع في ١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩ هـ.

وطبقاً لذلك تقوم شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٢٠ بإجراء قيد اليومية التالي لتسجيل الإعلان عن التوزيعات:

٢٤ ٠٠٠	التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ سهم × ٦٠ هـ)
	٢٠ ذي الحجة ١٤٠٦
٢٤ ٠٠٠	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.

إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في
١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩ هـ.

ويلاحظ أن حساب الالتزام المتعلق بالتوزيعات المستحقة للشركة القابضة ينبغي استيعاده عند إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

أما شركة الجمعان، وهي تستخدم أساس الملكية، فمن الواجب أن تجري قيود اليومية التالية لتسجيل توزيعات وصافي دخل شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الجمعان

شركة قابضة تجري قيود اليومية وفقاً لأساس
الملكية لتسجيل نتائج عمليات الشركة التابعة
المندجة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

٢٤ ٠٠٠ التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة ٢٠ ذي الحجة ١٤٠٦

٢٤ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان.

إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان، والقبالة
للدفع في ١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في
١٤٠٦/١٢/٢٩.

٦٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

٦٠ ٠٠٠ دخل الاستثمار في الشركة التابعة.

إثبات ١٠٠٪ من صافي دخل شركة الفوزان عن السنة
المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠.

ومن الواضح أن قيد اليومية الأول يسجل التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة
التابعة، وهو قيد مقابل لقيد اليومية المتعلق بالإعلان عن هذه التوزيعات والمسجل
في يومية الشركة التابعة. ويلاحظ أن إثبات التوزيعات المعلنة في الطرف الدائن من
حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان يتسق مع الفرضية التي تستند
عليها المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، وهي أن التوزيعات ليست إلا استرداداً لجزء
من استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة.

أما في القيد الثاني، فيتم تسجيل حصة الشركة القابضة، وهي تعادل
١٠٠٪، من صافي دخل الشركة التابعة، لأن صافي الدخل يستحق للشركة
القابضة إذا تمت المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، بنفس الطريقة التي تستخدم عند
استحقاق الفوائد على أوراق القبض.

تسوية صافي دخل الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء

Adjustment of Purchased Subsidiary's Net Income

لأننا افترضنا في هذا الفصل أن اندماج شركة الفوزان في شركة الجمعان تمت المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب الشراء، فعندئذٍ يجب على شركة الجمعان إجراء قيد يومية ثالث استجابة لأساس الملكية لتعديل صافي دخل شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بقيمة الاستهلاك والاستنفاد المتعلق بالفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان التي كانت موجودة في تاريخ الاندماج. ولأن هذه الفروق لم تسجل بمعرفة الشركة التابعة، فإن صافي دخل هذه الشركة يصبح أكبر من اللازم من وجهة نظر الشركة القابضة.

فإذا افترضنا أن الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠ كانت على النحو التالي:

المخزون	٢٥ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل (الصافي):	
الأراضي	١٥ ٠٠٠
المباني (العمر الإنتاجي ١٥ سنة)	٣٠ ٠٠٠
الألات (العمر الإنتاجي ١٠ سنوات)	٦٥ ٠٠٠
حق اختراع (العمر الإنتاجي ٥ سنوات)	٥ ٠٠٠
الشهرة (العمر الإنتاجي ٣٠ سنة)	١٥ ٠٠٠
الإجمالي	١١٠ ٠٠٠

وطبقاً لذلك، تجري شركة الجمعان قيد اليومية الإضافي التالي لتعكس أثر استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان على صافي دخل هذه الشركة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ:

شركة الجمعان

شركة قابضة تجارية قيد يومية ثالث وفقاً لأساس
الملكية لتسجيل نتائج عمليات الشركة التابعة
المندمجة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء فيما يتعلق
باستنفاد صافي أصول الشركة التابعة.

دخل الاستثمار في الشركة التابعة	٣٠ ٥٠٠
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان	٣٠ ٥٠٠

إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم
الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان على النحو التالي:

٢٥ ٠٠٠	المخزون - إلى تكلفة البضاعة المباعة
٢ ٠٠٠	المباني - الاستهلاك ($15 \div 30,000$)
٢ ٠٠٠	الألات - الاستهلاك ($10 \div 20,000$)
١ ٠٠٠	حق الاختراع - الاستنفاد ($5 \div 5,000$)
٥٠٠	الشهرة - الاستنفاد ($30 \div 15,000$)
٣٠ ٥٠٠	إجمالي الاستنفاد المتعلق بسنة ١٤٠٦

وبعد ترحيل قيود اليومية الثلاثة السابقة، سوف يظهر بدفتر الأستاذ حساب
استثمار شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان، وكذلك حساب دخل
الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

حسابات دفتر الأستاذ في الشركة القابضة
التي تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن الشركة
التابعة المندجة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

التاريخ	يسان	للدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال في عملية الاندماج	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف المباشرة لتنفيذ الاندماج	٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٢٠	توزيعات معلنة بمعرفة شركة الفوزان		٢٤ ٠٠٠	٤٧٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠		٥٣٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان		٣٠ ٥٠٠	٥٦٦ ٥٠٠

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	يسان	للدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان		٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان		٣٠ ٥٠٠	٢٩ ٥٠٠

كيفية إجراء عملية الاستبعاد والتسوية

عندما تستخدم شركة الجمعان أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الفوزان، سيكون رصيد حساب الاستثمار خليطاً من عنصرين: الأول، القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الفوزان، والثاني، الجزء غير المستفاد من زيادة القيمة العادلة الجارية لصافي أصول هذه الشركة عن قيمتها الدفترية. ويفصح التحليل التالي عن هذين العنصرين:

شركة الجمعان
تحليل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة
الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

	الاجمالي	زيادة القيم العادلة الجارية	القيمة الدفترية	
أرصدة أول الفترة	٥٠٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٣٩٠ ٠٠٠	
صافي دخل شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	
المستفد من الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان				
توزيعات معلنة بمعرفة شركة الفوزان				
	(٣٠ ٥٠٠)	(٣٠ ٥٠٠)	(٢٤ ٠٠٠)	
أرصدة آخر الفترة	٥٠٥ ٥٠٠	٧٩ ٥٠٠	٤٢٦ ٠٠٠	

ويلاحظ أن رصيد آخر الفترة للقيم الدفترية وقدره ٤٢٦ ٠٠٠ ريال
يتفق مع حقوق الملكية في شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ (راجع قطاع حقوق
الملكية في ورقة العمل في الصفحات التالية) على النحو التالي:

حقوق الملكية في الشركة التابعة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات	٢٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٦٨ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	<u>٤٢٦ ٠٠٠</u>

أما رصيد آخر الفترة للزيادة في القيم العادلة الجارية وقدره ٧٩ ٥٠٠ ريال
فيتفق مع إجمالي الأرصدة غير المستفدة لكل عنصر من عناصر أصول شركة
الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠، كما يتضح من الجدول التالي:

الفروق غير المستقلة بين القيم العادلة الجارية
والقيم الدفترية لأصول الشركة التابعة المندجة بالكامل
(وفقاً لأسلوب الشراء) في السنة التالية لعملية الاندماج

الرصيد في ١٤٠٦/١٢/٣٠	المستفد عن سنة ١٤٠٦	الرصيد في ١٤٠٥/١٢/٣٠	
—	(٢٥ ٠٠٠)	٢٥ ٠٠٠	المخزون
			الأصول طويلة الأجل (الصافي):
١٥ ٠٠٠		١٥ ٠٠٠	الأراضي
٢٨ ٠٠٠	(٢ ٠٠٠)	٣٠ ٠٠٠	المباني
١٨ ٠٠٠	(٢ ٠٠٠)	٢٠ ٠٠٠	الآلات
٦١ ٠٠٠	(٤ ٠٠٠)	٦٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول طويلة الأجل
٤ ٠٠٠	(١ ٠٠٠)	٥ ٠٠٠	حق الاختراع
١٤ ٥٠٠	(٥٠٠)	١٥ ٠٠٠	الشهرة
٧٩ ٥٠٠	(٣٠ ٥٠٠)	١١٠ ٠٠٠	الاجمالي

ويتضح في التحليل السابق أن عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل اللازم إعدادها في الفترة التالية لعملية الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء يجب أن تشمل على الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث المتعلقة بالشركات المكونة للاندماج (قائمة الدخل، والأرباح المحتجزة، والميزانية العمومية)، لأن القوائم المالية الثلاث يجب توحيدها في الفترات المحاسبية التالية لتاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. والحسابات التي يجب أن تتضمنها عملية الاستبعاد والتسوية هي حقوق الملكية في الشركة التابعة، وبعض الأصول، والتكاليف والمصروفات، والتوزيعات، ثم الاستثمار في التابعة والدخل من هذا الاستثمار. فإذا افترضنا أن شركة الفوزان حلت تكلفة البضاعة المباعة بقيمة كل من استهلاك الآلات واستنفاد

حق الاختراع، وحملت مصروفات العمليات بقيمة استنفاد الشهرة، ووزعت استهلاك المباني على كل من تكلفة البضاعة المبيعة ومصروفات العمليات بنسبة ٥٠٪ لكل منهما، فعندئذ يكون قيد الاستبعاد في ورقة العمل في ١٤٠٦/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة	
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن الفترة التالية	
لشركة تابعة تم إدماجها بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء	
في ١٤٠٦/١٢/٣٠	
أسهم رأس المال - الفوزان	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الفوزان	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الفوزان	١٣٢ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - الجمعان	٢٩ ٥٠٠
الأصول طويلة الأجل - الفوزان (٦٥ ٠٠٠ - ٤ ٠٠٠ ريال)	٦١ ٠٠٠
حق الاختراع - الفوزان (٥ ٠٠٠ - ١ ٠٠٠ ريال)	٤ ٠٠٠
الشهرة - الفوزان (١٥ ٠٠٠ - ٥٠٠ ريال)	١٤ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة - الفوزان	٢٩ ٠٠٠
مصروفات العمليات - الفوزان	١ ٥٠٠
الاستثمار في أسهم رأس المال الفوزان - شركة الجمعان	٥٠٥ ٥٠٠
التوزيعات - الفوزان.	٢٤ ٠٠٠

ويتضمن هذا القيد إثبات ما يلي:

- ١ - استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة وحسابات حقوق ملكية التابعة في بداية العام، وتوزيعات الشركة التابعة.
- ٢ - إثبات مصروف الاستهلاك والاستنفاد للفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة على النحو التالي:

مصرفات العمليات	تكلفة البضاعة المبيعة	
	٢٥ ٠٠٠	المخزون المباع
١ ٠٠٠	١ ٠٠٠	استهلاك المباني
	٢ ٠٠٠	استهلاك الآلات
	١ ٠٠٠	استنفاد حق الاختراع
٥٠٠		استنفاد الشهرة
١ ٥٠٠	٢٩ ٠٠٠	الإجمالي

٣ - توزيع الفروق غير المستفدة على الأصول الملائمة.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

Working Paper for Consolidated Financial Statements

نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠، علماً بأن التوزيعات المدينة والدائنة المستحقة المقابلة تتعلق بالتوزيعات تحت الدفع بمعرفة شركة الفوزان إلى شركة الجمعان.

ونوضح فيما يلي أهم مظاهر ورقة العمل التالية:

١ - تم وضع التوزيعات المدينة والدائنة المستحقة المقابلة في عمودين متجاورين على نفس السطر، ولذلك تم استبعادهما دون الحاجة إلى إجراء قيد تسوية.

٢ - تم عن طريق قيد التسوية الموضح آنفاً استبعاد العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة التي لم يستخدم فيها الأسلوب الذي تم اتباعه في الفقرة السابقة رقم (١)

٣ - تم عن طريق القيد السابق استبعاد رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة (تاريخ الاندماج) حتى يمكن تجميع القوائم المالية الثلاث لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
مع استخدام أساس الملكية، في الفترة التالية لاندماج الشركة التابعة
المملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

البيانات	الشركة	شركة	شركة	البيانات
الموحدة	الجمعان	الفوزان	التقويات مادة (تقصر)	الموحدة
١٧٨٠ ٠٠٠	١١٠٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	(٢٩ ٥٠٠)	قائمة الدخل الإيرادات: صافي المبيعات صافي دخل الاستثمار في التابعة
١٧٨٠ ٠٠٠	١١٢٩ ٥٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	(٢٩ ٥٠٠)	إجمالي الإيرادات
١١٧٩ ٠٠٠ ٢٣٢ ٥٠٠ ٤٩ ٠٠٠ ٢١٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠ ١٥١ ٠٠٠ ٤٩ ٠٠٠ ١٢٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠ ٨٠ ٠٠٠ ٩٠ ٠٠٠	٢٩ ٠٠٠ ١ ٥٠٠	التكاليف والمصروفات. تكلفة الضاعة البيعة مصروفات العمليات مصروف فوائد مصروف صرائب الدخل
١٦٧٠ ٥٠٠	١٠٢٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠	(٥) ٣٠ ٥٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
١٠٩ ٥٠٠	١٠٩ ٥٠٠	٦٠ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	صافي الدخل
١٣٤ ٠٠٠ ١٠٩ ٥٠٠	١٣٤ ٠٠٠ ١٠٩ ٥٠٠	١٣٢ ٠٠٠ ٦٠ ٠٠٠	(١٣٢ ٠٠٠) (٦٠ ٠٠٠)	قائمة الأرباح المحجزة رصيد أول الفترة صافي الدخل
٢٤٣ ٥٠٠	٢٤٣ ٥٠٠	١٩٢ ٠٠٠	(١٩٢ ٠٠٠)	حصة فرعية
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠	(٢٤ ٠٠٠)	التوزيعات
٢١٣ ٥٠٠	٢١٣ ٥٠٠	١٦٨ ٠٠٠	(١٦٨ ٠٠٠)	الأرباح المحجزة في نهاية الفترة

الميزانية المصنوية			
الأصول:			
٨٨ ٠٠٠	٧٢ ١٠٠	١٥ ٩٠٠	التقديرات
	(٢٤ ٠٠٠)	٢٤ ٠٠٠	التوزيعات المدية والدائنة
٢٥١ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠	١٣٦ ٠٠٠	المستحقة المعلقة
٢١٩ ٠٠٠	١٣١ ٠٠٠	٨٨ ٠٠٠	المخزون
	(٥٠٥ ٥٠٠)	٥٠٥ ٥٠٠	الأصول المتداولة الأخرى
٨٤١ ٠٠٠	٦١ ٠٠٠	٣٤٠ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان
٢٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
١٤ ٥٠٠	١٤ ٥٠٠		حق الاختراع
			الشهرة
١ ٤٣٣ ٥٠٠	(٤٢٦ ٠٠٠)	٦٥٠ ١٠٠	إجمالي الأصول
الالتزامات وحقوق الملكية			
٦٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
٢٩٥ ٠٠٠	٢٠٤ ١٠٠	١٩٠ ٩٠٠	التزامات أخرى
٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية
			١٠ ريالات
	(٢٠٠ ٠٠٠)	٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية
	(٥٨ ٠٠٠)	٥٨ ٠٠٠	د ريالات
٣٦٥ ٠٠٠		٣٦٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٢١٣ ٥٠٠	(١٦٨ ٠٠٠)	١٦٨ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١ ٤٣٣ ٥٠٠	(٤٢٦ ٠٠٠)	٦٥٠ ١٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات واستغفار في صافي الدخل

(٥) زيادة في إجمالي التكاليف والمصروفات واستغفار في صافي الدخل

٤ - إفتراضنا أن شركة الفوزان تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في المحاسبة عن المخزون، ولذلك تم تحميل البضاعة المباعة بالفرق التعلق بمخزون أول الفترة في شركة الفوزان.

٥ - ترتب على عملية الاستبعاد تخفيض الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول التابعة، باستثناء الأراضي وذلك على النحو التالي:

إجمالي الفروق في تاريخ الاندماج (٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥)	١١٠ ٠٠٠
يطرح: ما تم تخفيضه خلال الاستبعاد (٢٩ ٠٠٠ + ١ ٥٠٠)	٣٠ ٥٠٠
الفروق غير المستفدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠	٧٩ ٥٠٠

ونوجه النظر إلى أنه نتيجة قيام شركة الجمعان بتطبيق أساس الملكية، سوف يحمل حساب استثمار شركة الجمعان في شركة الفوزان سنوياً بقيمة المستفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي للأصول موضوع هذه الفروق، ويلاحظ أن الرصيد المتبقي أعلاه سوف لا يخضع بالكامل للاستنفاد، وإنما يطرح منه مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال قيمة الفرق في الأراضي وهي بطبيعتها لا تخضع للاستنفاد.

٦ - سوف يترتب على قيام شركة الجمعان بالمحاسبة وفقاً لأساس الملكية حدوث المتطابقتين التاليتين:

صافي دخل الشركة القابضة = صافي الدخل الموحد.

الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة = الأرباح المحتجزة الموحدة.

وكما أشرنا آنفاً تحدث هاتين المتطابقتين عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، ولكن بشرط عدم وجود أرباح مقابلة مستبعدة عند تحديد صافي الدخل في القوائم المالية الموحدة. وسوف نتناول هذه الحالة في الفصل الثامن.

٧ - بالرغم من المتطابقتين السابقتين فإن القوائم المالية الموحدة أعظم نفعاً من القوائم المالية للشركة القابضة بمفردها للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والتابعة. والأثر المترتب على عملية التوحيد للقابضة والتابعة هو إعادة تبويب حصة الشركة القابضة في صافي الدخل المعدل للتابعة وقدره ٢٩ ٥٠٠ ريال إلى عناصر إيرادات ومصروفات هذا الدخل. وكذلك الحال يستبدل استثمار القابضة في التابعة وقدره ٥٠٥ ٥٠٠ ريال بالأصول والالتزامات التي تكون صافي أصول الشركة التابعة.

٨ - تتطلب المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء استبعاد الأرباح المحتجزة الخاصة

بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج أثناء إعداد القوائم المالية الموحدة. وما دامت شركة الجمعان تطبق أساس الملكية في المحاسبة فهي تحقق هذا الشرط. فإذا رجعنا إلى ورقة العمل السابقة، سنجد أن رصيد آخر الفترة للأرباح المحتجزة بشركة الجمعان، والذي يتساوى مع الأرباح المحتجزة الموحدة، يتضمن مبلغ ٢٩ ٥٠٠ ريال حصة شركة الجمعان في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وهي السنة الأولى التالية لعملية الاندماج ونشأة العلاقة بين القابضة والتابعة.

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

نعرض في الصفحة التالية القوائم الموحدة للدخل والأرباح المحتجزة والميزانية العمومية الخاصة بشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠. وقد تم الحصول على بيانات هذه القوائم من خانة البيانات الموحدة بورقة العمل السابقة.

قيود الإقفال Closing Entries

بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الموحدة تقوم كل من الشركة القابضة والتابعة بإجراء قيود الإقفال ثم ترحيلها حتى تكتمل الدورة المحاسبية عن السنة المالية. وتعد قيود الإقفال في الشركة التابعة وفقاً للطريقة المألوفة. أما قيود الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية تستلزم معالجة خاصة.

فقد عرفنا مما سبق أن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية تتجاهل المظهر القانوني في مقابل التركيز على الجوهر الاقتصادي للعلاقة التي تنشأ بين الشركتين القابضة والتابعة. ومع ذلك فإن التشريعات القانونية المنظمة للشركات في بعض المجتمعات تضع قيوداً عند المحاسبة عن الأرباح المحتجزة المتاحة للتوزيع. ويتبلور هذا الاتجاه في قيود الإقفال التالية التي تجريها شركة الجمعان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بعد إعداد القوائم المالية الموحدة.

شركة الجمعان والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

ريال	ريال	
١ ٧٨٠ ٠٠٠		صافي المبيعات
		التكاليف والمصروفات:
	١ ١٧٩ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٢٣٢ ٥٠٠	مصروفات العمليات
	٤٩ ٠٠٠	مصروف الفوائد
	٢١٠ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
١ ٦٧٠ ٥٠٠		إجمالي التكاليف والمصروفات
١٠٩ ٥٠٠		صافي الدخل

ريال	هله	
٢	٧٤	ربحية السهم العادي (٤٠ ٠٠٠ سهم عادي متداول)

شركة الجمعان والشركة التابعة

قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

ريال	
١٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، رصيد أول العام
١٠٩ ٥٠٠	يضاف صافي الدخل
٢٤٣ ٥٠٠	جملة فرعية
٣٠ ٠٠٠	يطرح توزيعات بواقع ٧٥ هله لكل سهم
٢١٣ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة، رصيد نهاية العام

شركة الجمعان والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠

ريال	ريال	الأصول
		الأصول المتداولة:
٨٨ ٠٠٠		التقديرة
٢٥١ ٠٠٠		المخزون
٢١٩ ٠٠٠		أخرى
٥٥٨ ٠٠٠		إجمالي الأصول المتداولة
٨٤١ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (الصافي)
		الأصول غير الملموسة:
	١٤ ٥٠٠	الشهرة
٣٤ ٥٠٠	٢٠ ٠٠٠	حق الاختراع
١٤٣٣ ٥٠٠		إجمالي الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
		الالتزامات:
٦٠ ٠٠٠		ضرائب الدخل المستحقة
٣٩٥ ٠٠٠		أخرى
٤٥٥ ٠٠٠		إجمالي الالتزامات
		حقوق الملكية:
	٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريال
	٣٦٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٩٧٨ ٥٠٠	٢١٣ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة
١٤٣٣ ٥٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

شركة الجمعان (شركة قابضة)
قيود الإقفال في ظل أساس الملكية عن شركة تابعة
مندجة وفقاً لأساس الشراء

صافي المبيعات	١ ١٠٠ ٠٠٠
صافي دخل الاستثمار في الشركة التابعة	٢٩ ٥٠٠
التكاليف والمصروفات	١ ٠٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة (٢٩ ٥٠٠ - ٢٤ ٠٠٠)	٥ ٥٠٠
الأرباح المحتجزة (١٠٩ ٥٠٠ - ٥ ٥٠٠).	١٠٤ ٠٠٠
إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، لتحويل صافي الدخل المتاح قانوناً للتوزيعات من الأرباح المحتجزة، وفصل الجزء الذي لم توزعه الشركة التابعة من صافي دخلها المعدل.	

الأرباح المحتجزة	٣٠ ٠٠٠
التوزيعات	٣٠ ٠٠٠

إقفال حساب التوزيعات.

وبعد ترحيل القيود السابقة في دفتر أستاذ شركة الجمعان سوف يظهر حسابين للأرباح المحتجزة الأول هو حساب الأرباح المحتجزة لشركة الجمعان، والثاني هو حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة وذلك على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة
بدفتر أستاذ الشركة القابضة
الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيان	للدين	للدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			١٣٤ ٠٠٠ (دائن)
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيعات		١٠٤ ٠٠٠	٢٢٨ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٣٠ ٠٠٠		٢٠٨ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	يسان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إهمل صافي الدخل غير المتاح للتوزيعات		٥٥٠٠	٥٥٠٠

ومن الملاحظ أن قيد اليومية الأول استبعد مبلغ ٥ ٥٠٠ ريال من الأرباح المحتجزة لشركة الجمعان، وهو يمثل جزء من صافي دخل شركة الجمعان غير متاح للتوزيعات. وبحسب هذا المبلغ على النحو التالي:

صافي الدخل المعدل لشركة الفوزان المسجل بمعرفة شركة الجمعان	٢٩ ٥٠٠	ريال
في حساب صافي دخل الاستثمار في الشركة التابعة		
تطرح التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الفوزان لشركة الجمعان	٢٤ ٠٠٠	
الجزء من صافي الدخل المعدل لشركة الفوزان والذي لم يوزع على شركة	٥٥٠٠	

ويتضح مما سبق أن الأرباح المحتجزة للقابضة في التابعة تتضمن صافي الدخل المعدل للتابعة (مطروحاً منه صافي الخسائر) منذ تاريخ الاندماج والذي لم يوزع من التابعة إلى القابضة. ويطلق على هذا المبلغ أرباح الشركة التابعة غير المورعة (Undistributed Earnings of the Subsidiary)، وهو يعادل الزيادة الصافية في استثمارات شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان منذ تاريخ الاندماج (٥٥٠ ٥٠٠ ريال - ٥٠٠ ٠٠٠ = ٥٠٠ ٥٠٠ ريال). علاوة على ذلك، نجد أن إجمالي رصيدي نهاية الفترة لكل من حسابي الأرباح المحتجزة والأرباح المحتجزة في التابعة بدفاتر الشركة القابضة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة على النحو التالي:

إجمالي رصيدي حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر
الشركة القابضة يعادل الأرباح المحتجزة
الموحدة

ريال	الرصيدين في ١٤٠٦/١٢/٣٠ :
٢٠٨ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٥ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة في التابعة
٢١٣ ٥٠٠	الإجمالي (ويعادل الأرباح المحتجزة الموحدة في ورقة العمل)

مثال توضيحي عن تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة
مملوكة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

سوف نتابع في هذا الجزء مثالنا السابق عن شركتي الجمعان والفوزان
لتوضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة
بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء. وسنفترض أن شركة الفوزان أعلنت في
١٤٠٧/١٢/١٣ عن توزيعات قدرها ٤٠ ٠٠٠ ريال، تستحق الدفع في
١٤٠٨/١/٦ إلى شركة الجمعان، للمساهمين المسجلين في ١٤٠٧/١٢/٢٨. هذا
وقد حققت شركة الفوزان صافي دخل قدره ٩٠ ٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في
١٤٠٧/١٢/٣٠. وبعد أن قامت شركة الجمعان بترحيل القيود المحاسبية الملائمة
لسنة ١٤٠٧ وفقاً لأساس الملكية ظهر الحسابين التاليين في دفتر الأستاذ:

حسابات دفتر أستاذ الشركة القابضة
وفقاً لأساس الملكية عن شركة تابعة تم إندماجها
بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

الترتیب	بيان	الدین	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال في عملية الاندماج	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف البشيرة لتنفيذ عملية الاندماج	٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٢٠	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان		٢٤ ٠٠٠	٤٧٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد القروق بين القيم المعلنة			
	الجارية والقيم الدفترية لصالح الأصول			
	القابلة للتحقق لشركة الفوزان		٣٠ ٥٠٠	٥٠٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/١٧	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان		٤٠ ٠٠٠	٤٦٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان	٩٠ ٠٠٠		٥٥٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استفاد القروق بين القيم المعلنة			
	الجارية والقيم الدفترية لصالح الأصول			
	القابلة للتحقق لشركة الفوزان		٢ ٥٠٠	٥٥٨ ٠٠٠

ح/ دخل الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان		٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفروق بين القيم الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الفوزان	٣٠ ٥٠٠		٢٩ ٥٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	قيد الإقفال	٢٩ ٥٠٠		صفر
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان		٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استفاد الفروق بين القيم العادية الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الفوزان	٥٠ ٥٠٠ (*)		٨٤ ٥٠٠

ريال	٢ ٠٠٠	(*) استهلاك المباني (٣٠ ٠٠٠ ريال ÷ ١٥ سنة)
	٢ ٠٠٠	استهلاك الآلات (١٠ ÷ ٢٠ ٠٠٠)
	١ ٠٠٠	استفاد حق الاختراع (٥ ÷ ٥ ٠٠٠)
	٥٠٠	استفاد الشهرة (٣٠ ÷ ١٥ ٠٠٠)
ريال	٥ ٥٠٠	جملة المستفد عن سنة ١٤٠٧

كيفية إجراء عملية الاستبعاد والتسوية

يتم إجراء قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بالطريقة نفسها السابق استخدامها في القيد المتعلق بالسنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن السنة
الثانية بعد إدماج الشركة التابعة المملوكة
بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء) في ٣٠/١٢/١٤٠٧

أسهم رأس مال - الفوزان	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الفوزان	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الفوزان (١٦٨ ٠٠٠ - ٥ ٥٠٠ ريال)	١٦٢ ٥٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة - الجمعان	٥ ٥٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - الجمعان	٨٤ ٥٠٠
الأصول طويلة الأجل - الفوزان (٦١ ٠٠٠ - ٤ ٠٠٠ ريال)	٥٧ ٠٠٠
حق الاختراع - الفوزان (٤ ٠٠٠ - ١ ٠٠٠)	٣ ٠٠٠
الشهرة - الفوزان (١٤ ٥٠٠ - ٥٠٠)	١٤ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة - الفوزان	٤ ٠٠٠
مصروفات العمليات - الفوزان	١ ٥٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان - الجمعان	٥٥٠ ٠٠٠
التوزيعات - الفوزان .	٤٠ ٠٠٠

يتضمن هذا القيد إثباتات العمليات التالية :

١ - استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة وحسابات حقوق ملكية التابعة في بداية العام، ثم توزيعات التابعة .

٢ - إثباتات مصروف الاستهلاك والاستنفاد عن السنة الثانية المتعلق بالفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة على النحو التالي :

تكلفة البضاعة	مصروفات العمليات
المبيعة	
١ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ريال
٢ ٠٠٠	
١ ٠٠٠	
<u>٥٠٠</u>	
٤ ٠٠٠	<u>١ ٥٠٠</u>
استهلاك المباني	
استهلاك الآلات	
استنفاد حق الاختراع	
استنفاد الشهرة	
الإجمالي	

٣ - توزيع الفروق غير المستنفدة على الأصول الملائمة .

ومن السمات الجديدة في قيد الاستبعاد السابق أسلوب معالجة الأرباح المحتجزة المتعلقة بشركة الفوزان التابعة. فالأرباح المحتجزة الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ تتضمن مبلغ ٥ ٥٠٠ ريال قيمة أرباح الشركة التابعة غير الموزعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠، ولذلك فإن المبلغ الواجب استبعاده هو ١٦٢ ٥٠٠ ريال فقط (١٦٨ ٠٠٠ - ٥ ٥٠٠ ريال = ١٦٢ ٥٠٠ ريال) من الأرباح المحتجزة للشركة التابعة في غرة المحرم ١٤٠٧. علاوة على ذلك فإن رصيد الأرباح المحتجزة للشركة القابضة في التابعة في أول سنة ١٤٠٧ وقدره ٥ ٥٠٠ ريال يجب استبعاده تجنباً للازدواج مع رصيد الأرباح المحتجزة للشركة القابضة في التابعة في نهاية سنة ١٤٠٧ والذي سيتم التوصل إليه في ورقة العمل التالية.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نوضح في ورقة العمل الجزئية التالية، المدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ عن شركة الجمعان والشركة التابعة، كيفية معالجة الأرباح المحتجزة التي أشرنا إليها في الجزء السابق. ونوجه النظر إلى أن الأرقام المتعلقة بشركة الجمعان هي أرقام افتراضية بغرض التوضيح فقط.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية لإعداد القوائم المالية الموحدة
وفقاً لأساس الملكية عن شركة تابعة بعد سنتين
من إدماجها بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)
في ١٤٠٧/١٢/٣٠

الوحدة	الاستقطاعات زيادة (نقص)	شركة الفوزان	شركة الجمعان	
٢١٢ ٥٠٠	(١٦٢ ٥٠٠)	١٦٨ ٠٠٠	٢٠٨ ٠٠٠	قائمة الأرباح المحتجزة
٢٤٤ ٥٠٠	٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٢٤٤ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية العام صافي الدخل
٤٥٨ ٠٠٠	(٢٥٢ ٥٠٠)	٢٥٨ ٠٠٠	٤٥٢ ٥٠٠	حصة فرعية
٦٠ ٠٠٠	(٤٠ ٠٠٠)	٤٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	التوزيعات
٣٩٨ ٠٠٠	(٢١٢ ٥٠٠)	٢١٨ ٠٠٠	٣٩٢ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام
٤٠٠ ٠٠٠	(٢٠٠ ٠٠٠)	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	المزايا العمومية
٣٦٥ ٠٠٠	(٥٨ ٠٠٠)	٥٨ ٠٠٠	٣٦٥ ٠٠٠	أسهم رأس المال المبيعة الاسمية ١٠ ريالات
٣٩٨ ٠٠٠	(٢١٢ ٥٠٠)	٢١٨ ٠٠٠	٣٩٢ ٥٠٠	أسهم رأس المال المبيعة الاسمية ٥ ريالات
	(٥ ٥٠٠)		٥ ٥٠٠	علاوة إصدار
				الأرباح المحتجزة
				الأرباح المحتجزة في التابعة
١ ١٦٣ ٠٠٠	(٤٧٦ ٠٠٠)	٤٧٦ ٠٠٠	١ ١٦٣ ٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية
XXXXX	(٤٧٦ ٠٠٠)	XXXXXXX	XXXXXX	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

(*) دخل الاستثمار في التابعة (٨٤ ٥٠٠ ريال) مضافاً إليه الزيادة في التكاليف والمصروفات (٤ ٠٠٠ + ١ ٥٠٠ ريال) يعادل ٩٠ ٠٠٠ ريال.

ويتضح من ورقة العمل السابقة أننا استبعدنا مبلغ ١٦٢ ٥٠٠ ريال فقط من رصيد الأرباح المحتجزة أول العام بالشركة التابعة، وبناءً على ذلك أصبح رصيد

الأرباح المحتجزة الموحدة في بداية سنة ١٤٠٧ مبلغ ٢١٣ ٥٠٠ ريال. ويعادل هذا المبلغ الأرباح المحتجزة الموحدة في نهاية سنة ١٤٠٦ كما يظهر في ورقة العمل الخاصة بتلك السنة. علاوة على ذلك، يصبح إجمالي رصيد حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر الشركة القابضة كما يظهر في ورقة العمل السابقة مبلغ ٣٩٨ ٠٠٠ ريال (٣٩٢ ٥٠٠ + ٥ ٥٠٠ ريال = ٣٩٨ ٠٠٠ ريال) وهو يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

قيود الإقفال

إذا رجعنا إلى بيانات سنة ١٤٠٧ سنجد أن هناك أرباحاً غير موزعة في الشركة التابعة قدرها ٤٤ ٥٠٠ ريال يتم تحديدها على النحو التالي:

صافي الدخل المعدل لشركة الفوزان المسجل بمعرفة شركة
الجمعان في حساب صافي دخل الاستثمار في الشركة
التابعة.

تطرح التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الفوزان

شركة الجمعان. ٤٠ ٠٠٠ ريال

الجزء من صافي دخل شركة الفوزان المعدل والذي

لم يوزع على شركة الجمعان ٤٤ ٥٠٠ ريال

وطبقاً لذلك، فإن قيود الإقفال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بشركة الجمعان تتضمن إقفال مبلغ ٤٤ ٥٠٠ ريال من صافي دخل شركة الجمعان عن سنة ١٤٠٧ (وقدره ٢٤٤ ٥٠٠ ريال) في حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة. أما المبلغ الباقي وقدره ٢٠٠ ٠٠٠ ريال (٢٤٤ ٥٠٠ ريال صافي دخل الجمعان - ٤٤ ٥٠٠ ريال الجزء غير الموزع طرف التابعة = ٢٠٠ ٠٠٠ ريال) فيقفل في حساب الأرباح المحتجزة. ويظهر كلا حسابي الأرباح المحتجزة في دفاتر الشركة القابضة بعد ترحيل قيود الإقفال على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة بدفتر
أستاذ الشركة القابضة

الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			١٣٤ ٠٠٠ دائن
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		١٠٤ ٠٠٠	٢٣٨ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٣٠ ٠٠٠		٢٠٨ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٨ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٦٠ ٠٠٠		٣٤٨ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٥ ٥٠٠	٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤٤ ٥٠٠	٥٠ ٠٠٠

ونكرر القول مرة أخرى، بأن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة وقدره ٥٠ ٠٠٠ ريال، يعادل صافي الزيادة في رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان منذ تاريخ الاندماج (٥٥٠ ٠٠٠ ريال - ٥٠٠ ٠٠٠ ريال = ٥٠ ٠٠٠ ريال). علاوة على ذلك، سنجد أن إجمالي رصيدي حسابي الأرباح المحتجزة وقدره ٣٩٨ ٠٠٠ (٣٩٨ ٠٠٠ = ٥٠ ٠٠٠ + ٣٤٨ ٠٠٠) يعادل رصيد الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما يظهر من ورقة العمل الجزئية السابقة.

المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

Accounting for Operating Results of Partially owned Purchased Subsidiaries

تتطلب المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء تحديد نصيب الأقلية في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة وطبقاً لنظرية الشركة القابضة تتضمن قائمة الدخل الموحدة مصروفاً يمثل حقوق الأقلية في صافي دخل (أو خسارة) الشركة التابعة. أما حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة فسوف يظهر ضمن الالتزامات في الميزانية العمومية الموحدة.

مثال توضيحي عن تطبيق أساس الملكية في السنة الأولى التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

سوف نستخدم في هذا الجزء البيانات المتعلقة باندماج شركتي النصر والهلل التي عرضناها في الفصل السابق، وذلك بغرض توضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء، علماً بأن شركة النصر كانت تمتلك ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال.

فإذا افترضنا أن شركة الهلال أعلنت في ١٤٠٦/١١/٢٤ عن توزيع ريال واحد لكل سهم، تستحق الدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/١، وقد كان صافي الدخل المحقق في شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ مبلغ ٩٠.٠٠٠ ريال. فعندئذ تعد قيود اليومية المتعلقة بالإعلان عن هذه التوزيعات ودفعها بمعرفة شركة الهلال، وكذلك القيود المطلوب تسجيلها في دفاتر شركة النصر على النحو التالي:

قيود اليومية عن إعلان التوزيعات
ودفعها في دفاتر شركة تابعة مملوكة جزئياً

التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ × ريال واحد) ٢٤ من	٤٠ ٠٠٠
ذوي القعدة ١٤٠٦	
التوزيعات الدائنة المستحقة (٤٠٠٠٠ ريال × ٥٪)	٢ ٠٠٠
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.	٣٨ ٠٠٠
إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في	
١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة	
١٤٠٦ هـ.	

التوزيعات الدائنة المستحقة ١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦	٢ ٠٠٠
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.	٣٨ ٠٠٠
النقدية	٤٠ ٠٠٠

إثبات سداد التوزيعات المعلنة في ١٤٠٦/١١/٢٤.
للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

قيود اليومية في دفاتر الشركة القابضة وفقاً لأساس	
الملكية عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)	
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة ٢٤ من ذي الحجة	٣٨ ٠٠٠
١٤٠٦	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال.	٣٨ ٠٠٠

إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال وتستحق الدفع
في ١٤٠٦/١٢/١٦ إلى المساهمين المسجلين في غرة ذي
الحجة ١٤٠٦ هـ.

٣٨ ٠٠٠	النقدية	١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦
٣٨ ٠٠٠	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة.	
إثبات تحصيل التوزيعات من شركة الهلال.		

٨٥ ٥٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ٣٠ من	
	ذي الحجة ١٤٦ (٩٥٠ ٠٠٠ × ٩٥٪).	
٨٥ ٥٠٠	دخل الاستثمار في الشركة التابعة.	
إثبات ٩٥٪ من صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية		
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ (مع تجاهل الأثر الضريبي).		

وكما أشرنا في صفحات سابقة، يستلزم الأمر إعادة تقويم صافي أصول الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء. وتظهر أهمية هذا الإجراء في أن صافي الدخل المحقق في شركة الهلال وقدره ٩٠ ٠٠٠ ريال لا يتضمن التكلفة المستنفدة المتعلقة بفروق القيم العادلة الجارية الخاصة بأصولها، لأن شركة الهلال لم تعيد تقويمها في دفاتها بمناصفة الاندماج باعتبارها مستمرة في أعمالها كوحدة مستقلة. ونتيجة لذلك، يجب على شركة النصر أن تقوم باستنفاد الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال وقت الاندماج وقدره ٢٤٦ ٠٠٠ ريال. فإذا افترضنا أن هذا الفرق سيوزع على الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال على النحو التالي:

الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية
لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة تابعة
مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

ريال	ريال	
٢٦ ٠٠٠		المخزون
		الأصول طويلة الأجل (الصافي)
	٦٠ ٠٠٠	الأراضي
	٨٠ ٠٠٠	المباني (العمر الإنتاجي ٢٠ سنة)
١٩٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	الألات (العمر الإنتاجي ٥ سنوات)
٣٠ ٠٠٠		حق استئجار بعقد طويل الأجل
٢٤٦ ٠٠٠		الإجمالي

بالإضافة إلى ما سبق، حصلت شركة النصر على شهرة بمناسبة إدماج شركة الهلال بلغت قيمتها ٣٨ ٠٠٠ ريال وتستنفد على مدى أربعين عاماً، وقد تم تحديدها على النحو التالي:

حساب الشهرة التي حصلت عليها الشركة القابضة

ريال	
١ ١٩٢ ٢٥٠	تكلفة شركة النصر في الحصول على ٩٥٪ من الحقوق في شركة الهلال
	يطرح ٩٥٪ من إجمالي (١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال) القيمة العادلة
١ ١٥٤ ٢٥٠	الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال
٣٨ ٠٠٠	الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر (تستنفد على ٤٠ عاماً)

وبناءً على ذلك تجري شركة النصر قيد اليومية الإضافي التالي في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وفقاً لأساس الملكية لتؤثر على صافي دخل التابعة بالفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة المملوكة جزئياً.

قيد اليومية الإضافي في دفاتر الشركة
القابضة وفقاً لأساس الملكية لتسجيل الاستفاد في صافي الأصول
القابلة للتحقق في شركة تابعة مملوكة جزئياً
(وفقاً لأسلوب الشراء)

٤٢٧٥٠ الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة
٤٢٧٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال
إثبات استفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي
الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال عند الاندماج وذلك على النحو
التالي:

المخزون - تكلفة البضاعة المباعة	٢٦ ٠٠٠	ريال
المباني - الاستهلاك (٢٠ ÷ ٨٠ ٠٠٠)	٤ ٠٠٠	
الألات - الاستهلاك (٥ ÷ ٥٠ ٠٠٠)	١٠ ٠٠٠	
حق الاستثمار - الاستفاد (٦ ÷ ٣٠ ٠٠٠)	٥ ٠٠٠	
إجمالي الفرق المتعلق بالسنة الأولى	٤٥ ٠٠٠	
ما يخص شركة النصر (٩٥ × ٤٥ ٠٠٠) (%)	٤٢ ٧٥٠	ريال

وبعد ذلك، تقوم شركة النصر في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بإجراء قيد لاستفاد
الشهرة التي حصلت عليها في عملية الاندماج مع شركة الهلال:

٩٥٠ مصروف الشهرة المستفدة (٤٠ ÷ ٣٨ ٠٠٠)
٩٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

إثبات استفاد الشهرة المتحصل عليها من إدماج شركة
الهلال جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء على العمر الإنتاجي المقدر
وقدره أربعين عاماً.

ونوجه النظر إلى أن استفاد الشهرة سجل في الجانب المدين من حساب مصروف
الشهرة المستفدة وليس في حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة. وسوف نشرح
ذلك في جزء تال.

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة، يظهر حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال، وحساب الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة بدفتر أستاذ شركة النصر على النحو التالي:

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	بيان	للدين	للمدين	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال للإلتحاق	١ ١٤٠ ٠٠٠		١ ١٤٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف المباشرة لتعبد الإلتحاق	٥٢ ٢٥٠		١ ١٩٢ ٢٥٠
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلقة بعمرة شركة الهلال		٣٨ ٠٠٠	١ ١٥٤ ٢٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال	٨٥ ٥٠٠		١ ٢٣٩ ٧٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفروق بين القيم المعادلة		٤٢ ٧٥٠	١ ١٩٧ ٠٠٠
	والقيم الدخيرة لصافي الأصول			
	القابلة للتحقق لشركة الهلال			
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الشهرة		٩٥٠	١ ١٩٦ ٠٥٠

الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	بيان	للدين	للمدين	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال		٨٥ ٥٠٠	٨٥ ٥٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفروق بين القيم المعادلة		٤٢ ٧٥٠	٤٢ ٧٥٠
	والقيم الدخيرة لصافي الأصول القابلة			
	للتحقق لشركة الهلال			

ويلاحظ من الحساب السابق أن رصيد حساب الدخل من الاستثمار وقدره ٤٢٧٥٠ ريال يعادل ٩٥٪ من صافي الدخل المعدل لشركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ، وقدره ٤٥ ٠٠٠ ريال (٩٠ ٠٠٠ - ٤٥ ٠٠٠ ريال).

استنفاد الشهرة المرتبطة بشركة تابعة مملوكة جزئياً

Amortization of Goodwill Attributable to Partially Owned Subsidiary

كما أشرنا في الفصل السابق، تسبب الشهرة المترتبة على اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة بدلاً من الشركة التابعة، وهو الأمر الشائع استخدامه في مجال الممارسة العملية والذي أخذنا به في هذا المرجع. ونتيجة لذلك يسجل استنفاد الشهرة في الجانب المدين من حساب مصروفات الاستنفاد، والجانب الدائن من حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة. ويعني ذلك أن هذه المعالجة تختلف عن استنفاد الشهرة المرتبطة بالشركة التابعة المملوكة كلياً. فكما أشرنا من قبل يسجل استنفاد الشهرة المرتبطة بشركة تابعة مملوكة كلياً في الجانب المدين من حساب الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة.

كيفية إجراء الاستبعاد في ورقة العمل

عندما تستخدم شركة النصر أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الهلال، سيصبح حساب الاستثمار خليطاً من ثلاثة عناصر: (١) القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الهلال، (٢) الجزء غير المستنفد من زيادة القيمة العادلة الجارية لصافي أصول التابعة عن قيمتها الدفترية، (٣) الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر نتيجة اندماج شركة الهلال. ويفصح التحليل التالي عن العناصر الثلاثة السابقة.

شركة النصر

تحليل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة
الهلal عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٦ هـ

القيمة الدفترية	زيادة القيمة العائلة الحاررية	الشهرة	الاجمالي
٩٢٠٥٥٠	٢٣٣٧٠٠	٣٨٠٠٠	١١٩٢٢٥٠
٨٥٥٠٠			٨٥٥٠٠
	(٤٢٧٥٠)	(٩٥٠)	(٤٢٧٥٠)
			(٩٥٠)
(٣٨٠٠٠)			(٣٨٠٠٠)
٩٦٨٠٥٠	١٩٠٩٥٠	٣٧٠٥٠	١١٩٦٠٥٠

ويمكن بنفس الطريقة السابقة تحليل حقوق الأقلية في صافي أصول شركة
الهلal باستثناء عدم وجود شهرة تخص مساهمي الأقلية وذلك على النحو الموضح في
الجدول التالي:

شركة النصر
تحليل حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الهلال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

الاجالي	زيادة القيمة العادلة الجارية	القيمة الدفترية	
الأرصدة أول الفترة	١٢٣٠٠	٤٨٤٥٠	
صافي دخل شركة الهلال		٤٥٠٠	
استفاد التفرق بين القيم			
العادلة الجارية والقيم			
الدفترية لصافي الأصول			
القابلة للتحقق في شركة			
الهلال	(٢٢٥٠)	(٢٠٠٠)	
التوزيعات المعلقة بواسطة	(٢٠٠٠)		
شركة الهلال			
الأرصدة نهاية الفترة	١٠٠٥٠	٥٠٩٥٠	

وسوف نلاحظ من الجدولين السابقين أن إجمالي رصيدي آخر الفترة في عمودي القيمة الدفترية وقدره ١٠١٩٠٠٠ ريال (٩٦٨٠٥٠ + ٥٠٩٥٠ ريال = ١٠١٩٠٠٠ ريال) يتطابق مع إجمالي حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وذلك على النحو التالي: (راجع في هذا الصدد قطاع حقوق الملكية بورقة العمل التي سنعرضها فيما بعد).

حقوق الملكية في الشركة التابعة

في ١٤٠٦/١٢/٣٠

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريالات	٤٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٨٤ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	١٠١٩ ٠٠٠

أما إجمالي رصيدي آخر الفترة في عمودي زيادة القيمة العادلة الجارية وقدره

٢٠١ ٠٠٠ ريال (١٩٠ ٩٥٠ + ١٠ ٠٥٠ = ٢٠١ ٠٠٠ ريال) فهو يتطابق مع إجمالي الأرصدة غير المستفدة في كل عنصر من عناصر الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال على النحو التالي:

الفروق غير المستفدة بين القيم العادلة الجارية
والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة المملوكة
جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء) وذلك بعد سنة من الاندماج

الأرصدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠	المستفد عن السنة الأولى	الأرصدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠	
٠٠٠ ٠٠٠	(٢٦ ٠٠٠)	٢٦ ٠٠٠	المخزون
٦٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٧٦ ٠٠٠	(٤ ٠٠٠)	٨٠ ٠٠٠	الأراضي
٤٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	٥٠ ٠٠٠	المباني
			الألات
١٧٦ ٠٠٠	(١٤ ٠٠٠)	١٩٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول طويلة الأجل
٢٥ ٠٠٠	(٥ ٠٠٠)	٣٠ ٠٠٠	حق الاستحجار
ريال ٢٠١ ٠٠٠	(٤٥ ٠٠٠)	٢٤٦ ٠٠٠	الإجمالي

فإذا افترضنا أن شركة الهلال وزعت استهلاك الآلات واستنفاد حق الاستحجار بالكامل على تكلفة البضاعة المباعة، ووزعت استهلاك المباني على كل من تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات العمليات بنسبة ٥٠٪ لكل منهما، فعندئذٍ يظهر قيد الاستبعاد والتسوية اللازم إجراؤه في ورقة العمل على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن الفترة
التالية لشركة تابعة تم إدماجها جزئياً (وفقاً
لأسلوب الشراء) في ١٤٠٦/١٢/٣٠

القيد (أ)	
٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال - الهلال
٢٣٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار - الهلال
٣٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة - الهلال
٤٢٧٥٠	الدخل من الاستثمار في التابعة - النصر
١٧٦ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل - الهلال (١٩٠ ٠٠٠ - ١٤ ٠٠٠ ريال)
٢٥ ٠٠٠	حق الاستحجار - الهلال (٣٠ ٠٠٠ - ٥ ٠٠٠ ريال)
٣٧ ٠٥٠	الشهرة - النصر (٣٨ ٠٠٠ - ٩٥٠ ريال)
٤٣ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة - الهلال
٢ ٠٠٠	مصرفات العمليات - الهلال
١ ١٩٦ ٠٥٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال
٤٠ ٠٠٠	التوزيعات - الهلال
٥٨ ٧٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٦٠٧٥٠ - ٢٠٠٠ ريال)
يتضمن هذا القيد:	
١ - استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق ملكيتها أول الفترة، وتوزيعاتها.	
٢ - إثبات مصروف الاستهلاك والاستنفاد للفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة كما يلي:	
المخزون المباع	٢٦ ٠٠٠
استهلاك المباني	٢ ٠٠٠
استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠
استنفاد حق الاستحجار	٥ ٠٠٠
	٤٣ ٠٠٠
	٢ ٠٠٠

٣ - توزيع الفروق غير المستفدة على الأصول الملائمة.

٤ - تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، وهي تتكون من رصيد حقوقهم أول العام (٦٠ ٧٥٠ ريال) مطروحاً منه حصتهم في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة خلال العام (٤٠ ٠٠٠ ريال \times ٥٪ = ٢٠٠٠ ريال).

القيد (ب)

٢ ٢٥٠

حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة

٢ ٢٥٠

حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ كما يلي:

٩٠ ٠٠٠ ريال

صافي دخل الشركة التابعة

التخفيض المترتب على استنفاد فروق القيم

(٤٥ ٠٠٠)

العادلة والدفترية

٤٥ ٠٠٠

صافي الدخل المعدل للشركة التابعة

٢ ٢٥٠

نصيب الأقلية $٤٥ ٠٠٠ \times ٥\% =$

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض فيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة

النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠:

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
مع استخدام أساس الملكية للفترة التالية لاتدماج الشركة التابعة
للمملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

شركة النصر	شركة المال	الاستبعاد والنسبة زيادة (نقص)	الوحدة
٥ ٦٦١ ٠٠٠	١ ٠٨٩ ٠٠٠	(٢٧٥٠) (أ)	٦ ٧٠٠ ٠٠٠
٤ ٢٧٥٠			
٥ ٦٥٣ ٧٥٠	١ ٠٨٩ ٠٠٠	(٤٢ ٧٥٠)	٦ ٧٠٠ ٠٠٠
٣ ٩٢٥ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	(٤٣ ٠٠٠) (أ)	٤ ٦٦٨ ٠٠٠
٥ ٥٥٦ ٩٥٠	١ ٢٩ ٠٠٠	(٢ ٠٠٠) (أ)	٦ ٨٧ ٩٥٠
٧١٠ ٠٠٠	١ ٧٠ ٠٠٠	١٢٥٠ (ب)	٨٨٠ ٠٠٠
٥ ١٩١ ٩٥٠	٩٩٩ ٠٠٠	٤٧ ٢٥٠ **	٦ ٢٣٨ ٢٠٠
٤ ٦١ ٨٠٠	٩٠ ٠٠٠	(٩٠ ٠٠٠)	٤ ٦١ ٨٠٠
١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠	(٣٣٤ ٠٠٠) (أ)	١ ٠٥٠ ٠٠٠
٤ ٦١ ٨٠٠	٩٠ ٠٠٠	(٩٠ ٠٠٠)	٤ ٦١ ٨٠٠
١ ٥١١ ٨٠٠	٤٢٤ ٠٠٠	(٤٢٤ ٠٠٠)	١ ٥١١ ٨٠٠
١٥٨ ٥٥٠	٤٠ ٠٠٠	(٤٠ ٠٠٠) (أ)	١٥٨ ٥٥٠
١ ٣٥٣ ٢٥٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٨٤ ٠٠٠)	١ ٣٥٣ ٢٥٠

قائمة الدخل
الإيرادات:

صافي المبيعات
الدخل من الاستثمار في التابعة

إجمالي الإيرادات

التكاليف والمصروفات:

تكلفة البضاعة المباعة

مصرفات العمليات

مصرفات الموائد وصرايب الدخل

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة

إجمالي التكاليف والمصروفات

صافي الدخل

قائمة الأرباح المحتجزة

رصيد الأرباح المحتجزة أول العام

صافي الدخل

جملة فرعية

التوزيعات

رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية العام

الميزانية العمومية			
الأصول			
١٣٠٠ ٠٠٠		٤٣٩ ٠٠٠	٨٦١ ٠٠٠
١ ٠١٠ ٠٠٠	١ ١٩٦ ٠٥٠	٣٧١ ٠٠٠	٦٣٩ ٠٠٠
	(أ) (١١٩ ٦٠٥)		١ ١٩٦ ٠٥٠
٤ ٩٣٦ ٠٠٠	(أ) ١ ١٧٦ ٠٠٠	١ ١٥٠ ٠٠٠	٣ ٦٠٠ ٠٠٠
٢٥ ٠٠٠	(أ) ٢٥ ٠٠٠		
١٣٢ ٠٥٠	(أ) ٢٧ ٠٥٠		٩٥ ٠٠٠
٧ ٣٩٣ ٠٥٠	(٩٥٨ ٠٠٠)	١ ٩٦٠ ٠٠٠	٦ ٣٩١ ٠٥٠
إجمالي الأصول			
الالتزامات وحقوق الملكية			
٣ ٣٦١ ٥٥٠		٩٤١ ٠٠٠	٢ ٤٢٠ ٥٥٠
	(أ) ٥٨٧ ٥٠		
٦١ ٠٠٠	(ب) ٢ ٢٥٠		
١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
	(أ) (٤٠٠ ٠٠٠)	٤٠٠ ٠٠٠	
١ ٥٦٠ ٢٥٠	(أ) (٣٣٥ ٠٠٠)	٢٣٥ ٠٠٠	١ ٥٦٠ ٢٥٠
١ ٣٥٣ ٢٥٠	(٣٨٤ ٠٠٠)	٣٨٤ ٠٠٠	١ ٣٥٣ ٢٥٠
٧ ٣٩٣ ٠٥٠	(٩٥٨ ٠٠٠)	١ ٩٦٠ ٠٠٠	٦ ٣٩١ ٠٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية			

(*) يتضمن مبلغ ٩٥٠ ريال قيمة الشهرة المستفدة.

(**) زيادة في التكاليف والمصروفات ونقص صافي الدخل.

ونعرض في الجزء التالي أهم الخصائص التي انطوت عليها ورقة العمل السابقة :-

١ - لم نأخذ في الاعتبار الأثر الضريبي المترتب على زيادة التكاليف والمصروفات في الشركة التابعة.

٢ - استبعدنا في التسوية (أ) الأرباح المحتجزة أول العام المتعلقة بشركة الهلال. وتعد هذه الخطوة ضرورية لإعداد القوائم المالية الموحدة الثلاث.

٣ - ترتب على استخدام أساس الملكية بمعرفة الشركة القابضة حدوث المتطابقتين التاليين:

صافي دخل الشركة القابضة = صافي الدخل الموحد

الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة = الأرباح المحتجزة الموحدة

هذا وتحدث هذه الخاصية عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، ولكن بشرط عدم وجود أرباح متبادلة مستبعدة ناتجة عن تحديد صافي الأصول الموحدة. وهو الأمر الذي سنتناوله في الفصل الثامن بإذن الله.

٤ - ترتب على القيد (أ) تخفيض الفروق التي كانت موجودة في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة من ناحية والقيم الدفترية لهذه الأصول من ناحية أخرى وذلك على النحو التالي:

إجمالي الفروق في تاريخ الاندماج (١٤٠٥/١٢/٣٠)	٢٤٦ ٠٠٠ ريال
يطرح ما تم تخفيضه خلال الاستفاد (٤٣ ٠٠٠ + ٢٠٠٠)	٤٥ ٠٠٠
إجمالي الفروق غير المستفدة	٢٠١ ٠٠٠

ونوجه النظر إلى أنه نتيجة قيام شركة النصر بتطبيق أساس الملكية سوف يحمل حساب استثمار شركة النصر في أسهم رأس مال شركة الهلال سنوياً بقيمة المستفاد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصول موضوع هذه الفروق، باستثناء الفرق المتعلق بالأراضي وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال لأن الأرض بطبيعتها لا تخضع للاستفاد، ومن ثم فإن المبلغ الواجب استفاده في الفترات الباقية هو ١٤١ ٠٠٠ ريال.

٥ - يمكن التحقق من حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ كما يلي:

إجمالي حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠	١٠١٩ ٠٠٠ ١٤٠٦/١٢/٣٠
يضاف فروق غير مستفدة في الخطوة السابقة	٢٠١ ٠٠٠
حقوق الملكية المعدلة في شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠	١ ٢٢٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٥٠٪ × ١ ٢٢٠ ٠٠٠)	٦١ ٠٠٠

٦ - تم الاعتراف بحقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة بالقيد (ب)

بمبلغ ٢٢٥٠ ريال (٥٪ من صافي الدخل المعدل لشركة الهلال) كزيادة في حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وانخفاض في صافي الدخل الموحد.

القوائم المالية الموحدة:

نعرض فيما يلي القوائم المالية الموحدة للدخل، والأرباح المحتجزة والميزانية العمومية لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ. وقد تم الحصول على بيانات هذه القوائم من ورقة العمل السابقة.

شركة النصر والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال
٦٧٠٠ ٠٠٠	صافي المبيعات
	التكاليف والمصروفات
٤ ٦٦٨ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٦٨٧ ٩٥٠	مصروفات العمليات
٨٨٠ ٠٠٠	مصروفات الفوائد وضرائب الدخل
٢ ٢٥٠	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٦ ٢٣٨ ٢٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٤٦١ ٨٠٠	صافي الدخل

ربحية السهم العادي (عدد الأسهم المتداولة ١٠٥٧ ٠٠٠ سهم) ٤٤ هـ

شركة النصر والشركة التابعة
قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

ريال	
١٠٥٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة، رصيد أول العام
٤٦١٨٠٠	يضاف صافي الدخل
١٥١١٨٠٠	جملة فرعية
١٥٨٥٥٠	يطرح التوزيعات
١٣٥٣٢٥٠	الأرباح المحتجزة، رصيد نهاية العام

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠

الأصول

ريال	ريال	الأصول المتداولة :
١٣٠٠٠٠٠		المخزون
١٠١٠٠٠٠		أخرى
٢٣١٠٠٠٠		إجمالي الأصول المتداولة
٤٩٢٦٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (الصافي)
		الأصول غير الملموسة :
	١٣٢٠٥٠	الشهرة
١٥٧٠٥٠	٢٥٠٠٠	حق الاستئجار
٧٣٩٣٠٥٠		إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات :

٣٣٦١ ٥٥٠	التزامات بخلاف حقوق الأقلية
٦١ ٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

٣٤٢٢ ٥٥٠	إجمالي الالتزامات
	حقوق الملكية :

١٠٥٧ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد
١٥٦٠ ٢٥٠	علاوة الإصدار
٣٩٧٠ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة
٧٣٩٣ ٠٥٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

قيود الإقفال :

سبق أن أشرنا في جزء سابق من هذا الفصل إلى أن الاعتبارات القانونية تستلزم المعالجة التالية بصدد قيود إقفال الشركة القابضة :

شركة التصر

قيود الإقفال في الشركة القابضة في ظل أساس
الملكية والشركة التابعة مملوكة جزئياً (وفقاً
لأساس الشراء)

٥ ٦١١ ٠٠٠	صافي المبيعات
٤٢,٧٥٠	الدخل من الاستثمار في التابعة
٥ ١٩١ ٩٥٠	التكاليف والمصروفات
٤ ٧٥٠	الأرباح المحتجزة في التابعة
[٤٢٧٥٠ - (٤٠ ٠٠٠ × ٩٥٪)]	
٤٥٧ ٠٥٠	الأرباح المحتجزة (٤٦١ ٨٠٠ - ٤ ٧٥٠ ريال)

إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، وتحويل صافي

الدخل المتاح للتوزيعات قانوناً إلى حساب الأرباح المحتجزة، ثم فصل الجزء من صافي الدخل المعدل الذي لم توزعه الشركة التابعة.

الأرباح المحتجزة ١٥٨ ٥٥٠

التوزيعات ١٥٨ ٥٥٠

إقفال حساب التوزيعات.

وبعد ترحيل قيود الإقفال السابقة سوف يظهر حسابي الأرباح المحتجزة والأرباح المحتجزة في الشركة التابعة بدفتر أستاذ شركة النصر على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة
بدفتر أستاذ الشركة القابضة

الأرباح المحتجزة

التاريخ	يسان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			دائن ١ ٠٥٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع	١٥٨ ٥٥٠	٤٥٧ ٠٥٠	١ ٥٠٧ ٠٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات			١٣٤٨ ٥٥٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	يسان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤٧٥٠	٤٧٥٠

والرصيد الموضح أعلاه وقدره ٤٧٥٠ ريال يمثل حصة شركة النصر في الأرباح التي لم توزعها شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠. ويمكن

تسوية هذا المبلغ بقيمة المبلغ المستفد من الشهرة ليعكس الزيادة في رصيد استثمار شركة النصر على النحو التالي:

الأرباح التي لم توزع بمعرفة الشركة التابعة عن السنة	
المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠	٤٧٥٠ ريال
يطرح المستفد من الشهرة المتحصل عليها عند الاندماج	٩٥٠
الزيادة في رصيد الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	٣٨٠
خلال سنة ١٤٠٦ (١٩٦٠٥٠ - ١٩٦٢٥٠٠ ريال)	

علاوة على ذلك، نجد أن إجمالي رصيدي نهاية الفترة لكل من حسابي الأرباح المحتجزة والأرباح المحتجزة في الشركة التابعة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة على النحو التالي:

إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة في سجلات	
الشركة القابضة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة	
الأرصدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠	
الأرباح المحتجزة	١٣٤٨٥٠٠ ريال
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٤٧٥٠
الإجمالي يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة	١٣٥٣٢٥٠

مثال توضيحي عند تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

سوف نتابع في هذا الجزء مثالنا السابق عن شركتي النصر والهلال لتوضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء. فإذا افترضنا أن شركة الهلال أعلنت في ١٤٠٧/١١/٢٢ عن توزيعات قدرها ٥٠٠٠٠ ريال، تستحق الدفع في ١٤٠٧/١٢/١٧ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٧. وقد كان صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ١٠٥٠٠٠ ريال. وطبقاً لذلك تكون حصة شركة

النصر من التوزيعات مبلغ ٤٧٥٠٠ ريال (٥٠٠٠٠ ريال $\times 95\%$ = ٤٧٥٠٠ ريال)، وحصتها من صافي دخل شركة الهلال مبلغ ٩٩٧٥٠ ريال (١٠٥٠٠٠ ريال $\times 95\%$ = ٩٩٧٥٠ ريال).

وبعد ترحيل قيود اليومية الملائمة عن سنة ١٤٠٧ في ظل أساس الملكية سوف يظهر الحسابين التاليين بدفتر أستاذ شركة النصر.

دفتر أستاذ الشركة القابضة

في ظل أساس الملكية للمحاسبة عن شركة تابعة مملوكة
جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال للإندماج	١١٤٠٠٠٠		١١٤٠٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف المباشرة لتنفيذ الاندماج	٥٢٢٥٠		١١٩٢٢٥٠
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال		٣٨٠٠٠	١١٥٤٢٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال	٨٥٥٠٠		١٢٣٩٧٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال		٤٢٧٥٠	١١٩٧٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الشهرة		٩٥٠	١١٩٦٠٥٠
١٤٠٧/١١/٢٢	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الهلال		٤٧٥٠٠	١١٤٨٥٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال	٩٩٧٥٠		١٢٤٨٣٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال		*١٨٠٥٠	١٢٣٠٢٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استفاد الشهرة		٩٥٠	١٢٢٩٣٠٠

الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال		٨٥ ٥٠٠	٨٥ ٥٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية	٤٢ ٧٥٠		٤٢ ٧٥٠
	لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال			
١٤٠٦/١٢/٣٠	قيد الإقتال	٤٢ ٧٥٠		صفر
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال		٩٩ ٧٥٠	٩٩ ٧٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية	١٨ ٠٥٠		٨١ ٧٠٠
	لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال			

(*) استهلاك المباني (٨٠ ٠٠٠ ÷ ٢٠ سنة)	٤ ٠٠٠	ريال
استهلاك الآلات (٥٠ ٠٠٠ ÷ ٥)	١٠ ٠٠٠	
استفاد حق الاستئجار (٣٠ ٠٠٠ ÷ ٦)	٥ ٠٠٠	
إجمالي الاستفاد عن سنة ١٤٠٧	١٩ ٠٠٠	
حصة شركة النصر (١٩ ٠٠٠ × ٩٥٪)	١٨ ٠٥٠	ريال

كيفية إجراء عملية الاستبعاد:

يجري قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بنفس الطريقة التي سبق استخدامها في القيد المتعلق بالسنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة النصر والشركة التابعة

قيود الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن السنة الثانية
بعد إدماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب
الشراء) في ١٤٠٧/١٢/٣٠

القيد (أ)	
أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (٣٨٤ ٠٠٠ - ٤٧٥٠ ريال)	٣٧٩ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٤٧٥٠
الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة - شركة النصر	٨١٧٠٠
الأصول طويلة الأجل - الهلال (١٧٦ ٠٠٠ - ١٤ ٠٠٠ ريال)	١٦٢ ٠٠٠
حق الاستحجار - الهلال (٢٥ ٠٠٠ - ٥٠٠٠ ريال)	٢٠ ٠٠٠
الشهرة - النصر (٣٧ ٠٥٠ - ٩٥٠ ريال)	٣٦ ١٠٠
تكلفة البضاعة المباعة - الهلال	١٧ ٠٠٠
مصرفات العمليات - الهلال	٢ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال - النصر	١ ٢٢٩ ٣٠٠
التوزيعات - الهلال	٥٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٦١ ٠٠٠ - ٢٥٠٠ ريال).	٥٨ ٥٠٠

يتضمن هذا القيد إثبات العمليات التالية:

- ١ - استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق ملكيتها في بداية العام، وتوزيعاتها.
- ٢ - إثبات مصرفات الاستهلاك والاستنفاد عن السنة الثانية عن الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة كما يلي:

مصرفات العمليات	تكلفة البضاعة المباعة	
٢ ٠٠٠ ريال	٢ ٠٠٠	استهلاك المباني
	١٠ ٠٠٠	استهلاك الآلات
	٥ ٠٠٠	استنفاد حق الاستحجار
٢ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠	الإجمالي

٣ - توزيع الفروق غير المستنفدة على الأصول الملاحمة.

٤ - تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، وتتكون من رصيد حقوقهم أول العام (٦١٠٠٠ ريال) مطروحاً منه حصتهم في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة خلال العام (٥٠٠٠٠ ريال $\times 5\% = ٢٥٠٠$ ريال).

القيود (ب)

٤ ٣٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
٤ ٣٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	١٠٥٠٠٠ ريال
التخفيض المترتب على استفاد زيادة القيم الجارية	١٩٠٠٠
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	٨٦٠٠٠
حصة الأقلية (٨٦٠٠٠ ريال $\times 5\%$)	٤٣٠٠

ونظراً لأن الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ تتضمن مبلغ ٤٧٥٠ ريال، حصة الشركة القابضة في الأرباح غير الموزعة طرف شركة الهلال التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠، فإن قيد الاستبعاد المتعلق بالأرباح المحتجزة في شركة الهلال في ١٤٠٧/١/١ تم بمبلغ ٣٧٩ ٢٥٠ ريال فقط (٣٨٤ ٠٠٠ ريال الأرباح المحتجزة في شركة الهلال أول العام - ٤٧٥٠ ريال حصة الشركة القابضة في الأرباح التي لم توزعها شركة الهلال عن سنة ١٤٠٦ = ٣٧٩ ٢٥٠ ريال)، علاوة على ذلك فإن رصيد الأرباح المحتجزة في شركة الهلال (قبل قيد إقفال سنة ١٤٠٧) وقدره ٤٧٥٠ ريال ينبغي استبعاده لتجنب الازدواج عند تحديد رصيد الأرباح المحتجزة للشركة القابضة في التابعة في نهاية سنة ١٤٠٧ (والذي سيتم التوصل إليه في ورقة العمل التالية).

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نوضح في ورقة العمل الجزئية التالية المعلقة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ لشركة النصر والشركة التابعة، كيفية معالجة الأرباح المحتجزة التي أشرنا إليها آنفاً.

ونوجه النظر إلى أن الأرقام المتعلقة بشركة النصر هي أرقام افتراضية بغرض التوضيح فقط.

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة عمل جزئية لإعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً
لأساس الملكية عن شركة تابعة مملوكة جزئياً، بعد
ستين من تاريخ الاندماج (وفقاً لأسلوب الشراء)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠

شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعاد والتبعية للزيادة (النقص)	الوحدة
١٣٤٨ ٥٠٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٧٩ ٢٥٠) (أ)	١٣٥٣ ٢٥٠
٣٥٢ ٦٠٠	١٠٥ ٥٠٠	١٠٥ ٠٠٠ (ب)	٢٥٢ ٦٠٠
١٧٠١ ١٠٠	٤٨٩ ٠٠٠	(٤٨٤ ٢٥٠) (أ)	١٧٠٥ ٨٥٠
١٥٨ ٥٥٠	٥٠ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠) (أ)	١٥٨ ٥٥٠
١٥٤٢ ٥٥٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٣٤ ٢٥٠) (أ)	١٥٤٧ ٣٠٠
		(٥٨ ٥٠٠) (أ)	
		٤ ٣٠٠ (ب)	٦٢٨ ٠٠
XXXXX	XXXXX	٦٢٨ ٠٠	XXXXX
١٠٥٧ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠) (أ)	١٠٥٧ ٠٠٠
١٥٦٠ ٢٥٠	٣٣٥ ٠٠٠	(٣٣٥ ٠٠٠) (أ)	١٥٦٠ ٢٥٠
١٥٤٧ ٣٠٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٣٤ ٢٥٠) (أ)	١٥٤٧ ٣٠٠
٤ ٧٥٠		(٤ ٧٥٠) (أ)	
٤ ١٦٤ ٥٥٠	١٠٧٤ ٠٠٠	(١٠٧٤ ٠٠٠) (أ)	٤ ١٦٤ ٥٥٠
		(١٠١١ ٢٠٠) (أ)	

(*) دخل الاستثمار في التابعة (٨١ ٧٠٠ ريال) مضافاً إليه جملة الزيادة في التكاليف والمصروفات (١٧ ٠٠٠ + ٢ ٠٠٠ + ٤ ٣٠٠) تعادل مبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال.

ويمكن التحقق من رصيد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في

١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي :

إجمالي حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ ١٠٧٤ ٠٠٠ ريال
 يضاف الفروق غير المستفدة بين القيم العادلة الجارية في
 تاريخ الاندماج والقيم الدفترية لصافي الأصول
 القابلة للتحقق في التابعة في ذلك التاريخ
 ١٨٢ ٠٠٠ (٢٠ ٠٠٠ + ١٦٢ ٠٠٠) ريال

حقوق الملكية المعدلة في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ ١ ٢٥٦ ٠٠٠
 حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (١ ٢٥٦ ٠٠٠ × ٥٠٪) ٦٢٨ ٠٠٠ ريال

قيود الإقفال:

يتم حساب حصة شركة النصر في الأرباح غير الموزعة بشركة الهلال عن ستة
 ١٤٠٧ وقدرها ٣٤ ٢٠٠ ريال على النحو التالي:

ريال

صافي الدخل المعدل لشركة الهلال المسجل بمعرفة شركة ٨١ ٧٠٠
 النصر في حساب الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة
 يطرح حصة الشركة القابضة من التوزيعات المعلنة بواسطة
 شركة الهلال (٥٠ ٠٠٠ × ٩٥٪) ٤٧ ٥٠٠

حصة شركة النصر في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة ٣٤ ٢٠٠
 والتي لم توزع بعد.

وبناءً على ذلك، يجب على شركة النصر إجراء قيد تسوية في
 ١٤٠٧/١٢/٣٠ يتم بموجبه إقفال جزء من صافي دخلها وقدره ٣٤ ٢٠٠ ريال في
 حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة، أما المبلغ الباقي وقدره
 ٣١٨ ٤٠٠ ريال (٣٥٢ ٦٠٠ - ٣٤ ٢٠٠ ريال = ٣١٨ ٤٠٠ ريال) فيقفل في
 حساب الأرباح المحتجزة، باعتباره المبلغ المتاح للتوزيع على مساهمي شركة النصر.
 وبعد ترحيل قيد الإقفال المشار إليه سوف يظهر حسابي الأرباح المحتجزة في دفاتر
 الشركة القابضة على النحو التالي:

الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			١٠٥٠٠٠٠ دائن
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقبال صافي الدخل المتاح للتوزيع		٤٥٧٠٥٠	١٥٠٧٠٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقبال حساب التوزيعات	١٥٨٥٥٠		١٣٤٨٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقبال صافي الدخل المتاح للتوزيع		٣١٨٤٠٠	١٦٦٦٩٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	أقبال حساب التوزيعات	١٥٨٥٥٠		١٥٠٨٣٥٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقبال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤٧٥٠	٤٧٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقبال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٣٤٢٠٠	٣٨٩٥٠

ويتضح من ذلك أن رصيد الأرباح المحتجزة لشركة النصر في الشركة التابعة وقدره ٣٨٩٥٠ ريال يمثل الأرباح غير الموزعة بمعرفة شركة الهلال منذ تاريخ الاندماج. وإذا تم تسوية هذا المبلغ بقيمة المستفد من الشهرة فهو يعكس الزيادة في حساب الاستثمار في أسهم الشركة التابعة على النحو التالي:

الأرباح غير الموزعة بمعرفة الشركة التابعة	٣٨٩٥٠ ريال
يطرح: المستفد من الشهرة المتحصل عليها من الاندماج (٩٥٠ ريال \times ٢ سنة)	١٩٠٠
الزيادة في رصيد الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال منذ تاريخ الاندماج	٣٧٠٥٠

علاوة على ما سبق، سوف نجد أن إجمالي رصيدي الأرباح المحتجزة في نهاية العام بالسجلات المحاسبية لشركة النصر يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة كما يلي:

الأرصدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ :

الأرباح المحتجزة	١٥٠٨٣٥٠ ريال
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٣٨٩٥٠
الإجمالي (يعادل الأرباح المحتجزة	١٥٤٧٣٠٠
الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠)	

بعض الاستنتاجات من المحاسبة وفقاً لأساس الملكية

تفضل معظم الشركات حالياً استخدام أساس الملكية بدلاً من أساس التكلفة لعدة أسباب أهمها :

١ - يركز أساس الملكية على الجوهر الاقتصادي للعلاقة التي تنشأ بين الشركة القابضة والتابعة، بينما يركز أساس التكلفة على المظهر القانوني. وقد تزايد اهتمام المحاسبة حديثاً بالجوهر أكثر من المظهر.

٢ - يسمح أساس الملكية باستخدام قيود اليومية في الشركة القابضة لتعكس الكثير من العناصر الواجب أن تشملها عملية الاستبعاد بالمقارنة بأساس التكلفة (راجع هذه العناصر في الجزء التالي). فمن المتعارف عليه أن قيود اليومية في السجلات المحاسبية توفر أساس جيد للمعلومات بخلاف عملية الاستبعاد التي يقتصر تسجيلها في ورقة العمل.

٣ - يهيئ أساس الملكية الفرصة لإصدار قوائم مالية مستقلة للشركة القابضة، إذا طلبت من الأجهزة الحكومية المختصة. وتشتط المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند المحاسبة على أساس الملكية أن تعالج الشركات التابعة التي لا تخضع للسيطرة في القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة.

٤ - باستثناء الحالات التي تظهر فيها أرباح متبادلة (التي سوف نناقشها في الفصل الثامن) نتيجة توحيد الأصول والالتزامات، سنجد أرصدة صافي الدخل والأرباح المحتجزة في السجلات المحاسبية للشركة القابضة مطابقة للبيانات الموحدة في ورقة العمل أو القوائم المالية الموحدة.

٥ - يعتبر أساس التكلفة غير ملائم للمحاسبة عن عمليات الشركة التابعة المندجة

وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق كما سيتضح لنا من الفصل التالي .
ونتيجةً لهذه الأسباب، سوف نستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن
عمليات الشركة التابعة في الفصول التالية .

ملحق - حول تطبيق أساس التكلفة في شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

حتى نتعرف على كيفية تطبيق أساس التكلفة على نتائج عمليات شركة تابعة مندمجة وفقاً لأسلوب الشراء، سوف نرجع إلى مثالنا السابق عن اندماج شركتي النصر والهلل، الذي ينطوي على ملكية جزئية للشركة التابعة. فقد حصلت شركة النصر على ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال بتكلفة إجمالية (شاملة تكاليف تنفيذ الاندماج) قدرها ٢٥٠ ١٩٢ ريال في ٣٠/١٢/١٤٠٥ هـ. وقد تضمنت عمليات شركة الهلال في السنتين التاليتين للإندماج ما يلي:

التوزيعات المعلنة	صافي الدخل	السنة المنتهية في ٣٠ ذي الحجة
ريال ٤٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	سنة ١٤٠٦
ريال ٥٠ ٠٠٠	١٠٥ ٠٠٠	سنة ١٤٠٧

أولاً - تطبيق أساس التكلفة في السنة الأولى بعد اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء

إذا استخدمت شركة النصر أساس التكلفة بدلاً من أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الهلال عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٦، فعندئذ لا يجب أن تسجل شركة النصر صافي الدخل المحقق في شركة الهلال عن تلك السنة، ويجب أن يقتصر تسجيل شركة النصر على التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال في ٢٤ من ذي القعدة ١٤٠٦ على النحو التالي:

قيد اليومية في الشركة القابضة
عند تطبيق أساس التكلفة لتسجيل التوزيعات المعلنة
بمعرفة الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً
لأسلوب الشراء

التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	٣٨ ٠٠٠
إيرادات التوزيعات المقابلة	٣٨ ٠٠٠

إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال، قابلة للدفع في
١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة
١٤٠٦ هـ.

أما قيد اليومية المتعلق بتحصيل التوزيعات من شركة الهلال فيتم في ظل
أساس التكلفة بالطريقة نفسها السابق اتباعها في أساس الملكية.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في هذه الصفحة ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة مع استخدام أساس
التكلفة في المحاسبة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة جزئياً
(وفقاً لأساس الشراء)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستيعادات زيادة (نقص)	شركة المال	شركة النصر	
				قائمة الدخل
٦٧٠٠ ٠٠٠	(٣٨ ٠٠٠) (جـ)	١ ٠٨٩ ٠٠٠	٥ ٦١١ ٠٠٠	الإيرادات
			٣٨ ٠٠٠	صافي المبيعات
				يراد التوزيعات المتبقية
٦٧٠٠ ٠٠٠	(٣٨ ٠٠٠)	١ ٠٨٩ ٠٠٠	٥ ٦٤٩ ٠٠٠	إجمالي الإيرادات
				التكاليف والمصروفات
٤ ٦٦٨ ٠٠٠	٤٣ ٠٠٠ (بـ)	٧٠٠ ٠٠٠	٣ ٩٢٥ ٠٠٠	تكلفة بضاعة المبينة
٦٨٧ ٩٥٠	٢ ٩٥٠ (بـ)	١٢٩ ٠٠٠	٥٥٦ ٠٠٠	مصروفات العمليات
٨٨٠ ٠٠٠		١٧٠ ٠٠٠	٧١٠ ٠٠٠	مصروفات القوائد وضرائب الدخل
٢ ٢٥٠	٢٢٥٠ (د)			حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٦ ٦٣٨ ٦٠٠	٤٨ ٦٠٠	٩٩٩ ٠٠٠	٥ ١٩١ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٤ ٦١٨ ٠٠٠	(٨٦ ٦٠٠)	٩٠ ٠٠٠	٤٥٨ ٠٠٠	صافي الدخل
				قائمة الأرباح المحتجزة
١ ٠٥٠ ٠٠٠	(٣٣٤ ٠٠٠) (أ)	٣٣٤ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة أول العام
٤ ٦١٨ ٠٠٠	(٨٦ ٦٠٠)	٩٠ ٠٠٠	٤٥٨ ٠٠٠	صافي الدخل
١ ٥١١ ٨٠٠	(٤٢٠ ٦٠٠)	٤٢٤ ٠٠٠	١ ٥٠٨ ٠٠٠	حصة فرعية
١ ٥٨ ٥٥٠	(٤٠ ٠٠٠) (جـ)	٤٠ ٠٠٠	١ ٥٨ ٥٥٠	التوزيعات
١ ٣٥٣ ٢٥٠	(٣٨٠ ٦٠٠)	٣٨٤ ٠٠٠	١ ٣٤٩ ٤٥٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

المرحلة	زيادة (نقص)	شركة الهلال	شركة النصر	
				الميزانية العمومية
				الأصول
١٣٠٠ ٠٠٠	(أ) ٢٦ ٠٠٠	٤٣٩ ٠٠٠	٨٦٦ ٠٠٠	المخزون
١٠٦٠ ٠٠٠	(ب) (٢٦ ٠٠٠)	٣٧١ ٠٠٠	٦٣٩ ٠٠٠	أصول متداولة أخرى
—	(أ) (١ ١٩٢ ٢٥٠)	١ ١٥٠ ٠٠٠	١ ١٩٢ ٢٥٠	الاستثمار في رأس مال شركة الهلال
—	(أ) (١٩٠ ٠٠٠)	٣ ٦٠٠ ٠٠٠	٣ ٦٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
٤ ٩٦٦ ٠٠٠	(ب) (١٤٠ ٠٠٠)			حق الاسترجاع
٢٥ ٠٠٠	(أ) ٣٠ ٠٠٠			
	(ب) (٥ ٠٠٠)			
١٣٢ ٠٥٠	(أ) ٣٨ ٠٠٠		٩٥ ٠٠٠	الشهرة
	(ب) (٩٥٠)			
٧ ٣٩٣ ٠٥٠	(٩٥٤ ٢٠٠)	١ ٩٦٠ ٠٠٠	٦ ٣٨٧ ٢٥٠	إجمالي الأصول
				الالتزامات
٣ ٣٦١ ٥٥٠	(أ) ٦٠ ٧٥٠	٩٤١ ٠٠٠	٢ ٤٢٠ ٥٥٠	الالتزامات
٦١ ٠٠٠	(ب) (٢ ٠٠٠)			حقوق الأقلية في صافي أصول التتبع
	(ب) ٢ ٢٥٠			
١ ٠٥٧ ٠٠٠	(أ) (٤٠٠ ٠٠٠)	٤٠٠ ٠٠٠	١ ٠٥٧ ٠٠٠	أسهم رأس المال القيمة الاسمية ريال واحد
١ ٥٦٠ ٢٥٠	(أ) (١٢٥ ٠٠٠)	٢٣٥ ٠٠٠	١ ٦٥٠ ٢٥٠	أسهم رأس المال بالقيمة الاسمية ١٠ ريالات
١ ٣٥٣ ٢٥٠	(أ) (٢٨٠ ٢٠٠)	٢٨٤ ٠٠٠	١ ٣٤٩ ٤٥٠	علاوة الإصدار
				الأرباح المحتجزة
٧ ٣٩٣ ٠٥٠	(٩٥٤ ٢٠٠)	١ ٩٦٠ ٠٠٠	٦ ٣٨٧ ٢٥٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

(*) زيادة التكاليف والمصروفات وانخفاض صافي الدخل.

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل بتطبيق أساس التكلفة على
نتائج العمليات في الفترة التالية بعد اندماج
شركة تابعة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ)	
أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الاصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال	٣٣٤ ٠٠٠
المخزون - الهلال	٢٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - الهلال	١٩٠ ٠٠٠
حق الاستئجار - الهلال	٣٠ ٠٠٠
الشهرة - النصر	٣٨ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	١ ١٩٢ ٢٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٦٠ ٧٥٠

إثبات استبعاد الاستثمار في التابعة وحسابات حقوق الملكية
في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في
تكلفة الاندماج عن القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة
للتحقق التي تم الحصول عليها من التابعة، وتخصيص الجزء
المتبقي من التكلفة للشهرة، ثم تحديد حقوق الأقلية في
صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج
(١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال \times ٥٪ = ٦٠ ٧٥٠ ريال).

القيد (ب)	
تكلفة البضاعة المباعة - الهلال	٤٣ ٠٠٠
مصرفات العمليات - الهلال	٢ ٠٠٠
مصرفات العمليات - النصر	٩٥٠

المخزون - الهلال	٢٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - الهلال	١٤ ٠٠٠
حق الاستشجار - الهلال	٥ ٠٠٠
الشهرة - النصر	٩٥٠

يتضمن هذا القيد ما يلي:

١ - تحديد مصروف الاستهلاك والاستنفاد عن الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية في تاريخ الاندماج للأصول القابلة للتحقق بشركة الهلال وتم حسابها على النحو التالي:

مصرفات العمليات	تكلفة البضاعة المباعة	
	٢٦ ٠٠٠	المخزون المباع
٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	استهلاك المباني
	١٠ ٠٠٠	استهلاك الآلات
	٥ ٠٠٠	استنفاد حق الاستشجار
٢ ٠٠٠	٤٣ ٠٠٠	الإجمالي

٢ - استنفاد الشهرة المتحصل عليها من عملية الاندماج (٣٨ ٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة = ٩٥٠ ريال).

القيد (ج-):

إيرادات التوزيعات المقابلة - النصر	٣٨ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٢ ٠٠٠
التوزيعات - الهلال	٤٠ ٠٠٠
استبعاد إيراد التوزيعات وحصة الأقلية	
(٤٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٢ ٠٠٠ ريال).	

القيد (د):

٢ ٢٥٠

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة

حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.

٢ ٢٥٠

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل

للتابعة عن سنة ١٤٠٦ كما يلي:

٩٠ ٠٠٠ ريال

صافي دخل الشركة التابعة

(٤٥ ٠٠٠)

صافي التخفيض نتيجة الاستنفاد

٤٥ ٠٠٠

صافي الدخل المعدل للشركة التابعة

٢ ٢٥٠

حصة الأقلية $(\% ٥ \times ٤٥ ٠٠٠)$

ونعرض فيما يلي أهم خصائص ورقة العمل التي تم إعدادها طبقاً لأساس

التكلفة:

١ - لا تختلف المبالغ الموحدة اللازمة لإعداد القوائم المالية في ورقة العمل المعدة وفقاً لأساس التكلفة عن تلك التي ظهرت في ورقة العمل المعدة وفقاً لأساس الملكية. وقد كانت هذه النتيجة محصلة لعمليات الاستبعاد المتباينة المستخدمة في كلا الأساسين.

٢ - قيود الاستبعاد (أ)، (ب)، (ج) في أساس التكلفة حققت ما أنجزه القيد (أ) في أساس الملكية. والسبب في ذلك، أن السجلات المحاسبية في الشركة القابضة تستخدم في أساس الملكية لتعكس حصة الشركة القابضة في صافي الدخل (أو الخسارة) المعدل للشركة التابعة.

٣ - استخدم القيد (أ) لاستبعاد حساب الاستثمار في التابعة وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج. وهذا القيد يماثل القيد السابق استخدامه في الفصل السابق. ويعتبر هذا الأسلوب ضرورياً لأن استثمارات الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة تسجل بتكلفتها الأصلية وفقاً لأساس التكلفة.

٤ - يختلف صافي الدخل والأرباح المحتجزة في الشركة القابضة عن المبالغ الموحدة في ظل أساس التكلفة. ولذلك يتطلب الأمر التحقق من دقة البيانات الموحدة وذلك على النحو الذي ستوضحه في الصفحة التالية.

قيود الإقفال

لا توجد هناك خصائص أو سمات غير عادية لقيود الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس التكلفة في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة، فحساب إيراد التوزيعات من التابعة يقلل مع حساب الإيرادات الأخرى في الأرباح المحتجزة. والسبب في ذلك، أن الشركة القابضة لا تسجل الأرباح غير الموزعة في الشركة التابعة في ظل أساس التكلفة. ويعني ذلك أنه لا يوجد حاجة لحساب الأرباح المحتجزة في التابعة في ظل هذا الأساس.

صافي الدخل الموحد

صافي دخل شركة النصر	٤٥٨ ٠٠٠ ريال
يطرح: استنفاد شهرة الاندماج	(٩٥٠)
يضاف: حصة الشركة القابضة غير الموزعة من	
صافي الدخل المعدل في شركة	
المحلال (٤٥ ٠٠٠ - ٤٠ ٠٠٠) × ٩٥٪	٤ ٧٥٠
صافي الدخل الموحد	٤٦١ ٨٠٠

الأرباح المحتجزة الموحدة

الأرباح المحتجزة في شركة النصر	١٣٤٩ ٤٥٠ ريال
يطرح: استنفاد شهرة الاندماج	(٩٥٠)
يضاف: حصة الشركة القابضة من صافي	
الزيادة المعدلة للأرباح المحتجزة	
لشركة المحلال (٥٠ ٠٠٠ - ٤٥ ٠٠٠) × ٩٥٪	٤ ٧٥٠
الأرباح المحتجزة الموحدة	١٣٥٣ ٢٥٠

ثانياً - تطبيق أساس التكلفة في السنة الثانية بعد اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

إن قيد اليومية الوحيد الذي تجريه شركة النصر عن نتائج عمليات الشركة التابعة سنة ١٤٠٧ وفقاً لأساس التكلفة يقتصر على إثبات استحقاق إيرادات التوزيعات في ١٤٠٧/١١/٢٢ (٥٠ ٠٠٠ ريال \times ٩٥٪ = ٤٧ ٥٠٠ ريال). أما قيود الاستبعاد في ورقة العمل فهي ستكون على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة

قيود الاستبعاد في ورقة العمل بتطبيق أساس التكلفة على

نتائج العمليات في السنة الثانية بعد اندماج شركة

تابعة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

في ١٤٠٧/١٢/٣٠

القيد (أ)

أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال	٣٣٤ ٠٠٠
المخزون - الهلال	٢٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - الهلال	١٩٠ ٠٠٠
حق الاستئجار - الهلال	٣٠ ٠٠٠
الشهرة - النصر	٣٨ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال - النصر	١ ١٩٢ ٢٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.	٦٠ ٧٥٠
استبعاد حساب الاستثمار في التابعة وحسابات حقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في تكلفة الاندماج عن القيمة الدفترية على الأصول القابلة للتحقق المتحصل عليها، وتخصيص الجزء المتبقي من التكلفة على الشهرة، ثم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.	

القيد (ب):

الأرباح المحتجزة - الهلال	٤٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - النصر	٩٥٠
تكلفة البضاعة المباعة - الهلال	١٧ ٠٠٠
مصروفات العمليات - الهلال	٢٠٠٠
مصروفات العمليات - النصر	٩٥٠
المخزون - الهلال	٢٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - الهلال	٢٨ ٠٠٠
حق الاستحجار - الهلال	١٠ ٠٠٠
الشهرة - النصر	١٩٠٠

إثبات الاستهلاك والاستنفاد عن سنتي ١٤٠٦، ١٤٠٧
للفروق في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة الجارية والقيم
الدفترية للأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال، وكذلك
شهرة شركة النصر. وقد سجلت المبالغ الخاصة بسنة ١٤٠٦
في الجانب المدين لحسابي الأرباح المحتجزة، أما المبالغ
الخاصة بسنة ١٤٠٧ فقد سجلت في حسابات المصروفات
الملائمة.

القيد (ج):

الأرباح المحتجزة - الهلال (٦١ ٠٠٠ - ٦٠ ٧٥٠ ريال)	٢٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	٢٥٠

إثبات صافي الزيادة في حقوق الأقلية من تاريخ
الاندماج حتى بداية العام.

القيد (د):

إيراد التوزيعات المقابلة - النصر	٤٧ ٥٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	٢٥٠٠
التوزيعات - الهلال	٥٠ ٠٠٠

إستبعاد إيرادات التوزيعات وحصة الأقلية
 $(50000 \times 5\%) = 2500$ ريال).

القيد (هـ):

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٤ ٣٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.	٤ ٣٠٠
تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة	
التابعة عن سنة ١٤٠٧ كما يلي:	

١٠٥ ٠٠٠ ريال	صافي دخل الشركة التابعة
١٩ ٠٠٠	التخفيضات بالاستنفاد (ب)
٨٦ ٠٠٠	صافي الدخل المعدل للتابعة
٤ ٣٠٠	حصة الأقلية $(86000 \times 5\%)$

ولأن الشركة القابضة لا تسجل الاستهلاك أو الاستنفاد المتعلق بالفروق بين القيم الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة، فيجب تسوية إجمالي الاستهلاك والاستنفاد عن السنتين التاليتين لتاريخ الاندماج، وهو الأمر الذي تم تحقيقه بالقيد (ب). علاوة على ذلك، تضمن القيد (ج) تسوية الزيادة الصافية في حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة منذ بدء الاندماج حتى بداية السنة المالية.

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن تطبيق أساس التكلفة على نتائج العمليات في
السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة
جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستثمارات الزيادة (النقص)	شركة الهلال	شركة النصر	
١ ٣٥٣ ٢٥٠	(أ) (٣٣٤ ٠٠٠)	٣٨٤ ٠٠٠	١٣٤٩٤٥٠	قائمة الأرباح المحتجزة
	(ب) (٤٥ ٩٥٠)			الأرباح المحتجزة في بداية العام
	(جـ) (٢٥٠)			
٣٥٢ ٦٠٠	٠ (٧١ ٧٥٠)	١٠٥ ٠٠٠	٣١٩ ٣٥٠	صافي الدخل
١ ٧٠٥ ٨٥٠	(٤٥١ ٩٥٠)	٤٨٩ ٠٠٠	١ ٦٦٨ ٨٠٠	جملة فرعية
١٥٨ ٥٥٠	(د) (٥٠ ٠٠٠)	٥٠ ٠٠٠	١٥٨ ٥٥٠	التوزيعات
١ ٥٤٧ ٣٠٠	(٤٠١ ٩٥٠)	٤٣٩ ٠٠٠	١٥١٠ ٢٥٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

(*) النقص في إيرادات توزيعات التابعة (٤٧ ٥٠٠ ريال) بالإضافة إلى زيادة التكاليف والمصروفات (١٧ ٠٠٠ ريال + ٢ ٠٠٠ + ٩٥٠ + ٤٣٠٠) يعادل ٧١ ٧٥٠ ريال.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة :

(١) «تمثل أرصدة القوائم المالية الموحدة بغض النظر عن الأساس الذي تستخدمه الشركة القابضة في المحاسبة عن عمليات الشركة التابعة، سواء أكان أساس الملكية أم أساس التكلفة». لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة؟

(٢) «تمتلك كل من «شركة الجنزوري» و«شركة الشاذلي» شركات تابعة ملكية تامة. وقد ظهر في دفتر الأستاذ العام «لشركة الجنزوري» حساباً لإيرادات توزيعات الأرباح في الشركات التابعة، بينما ظهر في دفتر الأستاذ العام «لشركة الشاذلي» حساباً لدخل الاستثمار في الشركات التابعة». هل تستخدم كلتا الشركتين نفس الأساس في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركات التابعة لهما؟ إشرح.

(٣) «عندما لا توجد هناك أرباحاً أو خسارة ناتجة عن الأصول أو الالتزامات الموحدة، فإن استخدام أساس الملكية في المحاسبة سيتج عنه صافي دخل للشركة القابضة مساوياً تماماً لصافي الدخل الموحد، وستكون الأرباح المحتجزة للشركة القابضة ماثلة للأرباح المحتجزة الموحدة». لماذا تعتبر القوائم المالية الموحدة، رغم ذلك، أكثر نفعاً من القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة عندما تستخدم أساس الملكية؟ إشرح.

(٤) إشرح السمات الخاصة لقيود الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة لها.

(٥) أعلنت شركة تابعة مملوكة بنسبة ٩٢٪ «لشركة النصري» عن توزيع أرباح بمعدل ٣ ريالات عن كل سهم من أسهمها العادية المتداولة وعلدها ٥٠٠٠٠ سهم. كيف تسجل «شركة النصري» هذه التوزيعات، إذا كانت تستخدم للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة:

أ - أساس الملكية؟

ب - أساس التكلفة؟

(٦) ناقش بعض المزايا التي تنتج عن استخدام أساس الملكية، بدلاً من أساس التكلفة، للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة.

(٧) ظهر من قائمة الدخل «لشركة الباز» صافي دخلا قدره ٥٠٠٠٠ ريال عن العام المالي الأول التالي لعملية اندماجها. وهذه الشركة تابعة ومملوكة جزئياً بنسبة ٩٠٪ «لشركة الدوخي»، وقد ظهرت حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة في الاستبعادات في ورقة العمل بمبلغ ٣٥٠٠ ريال بدلاً من ٥٠٠٠ ريال. هل يمكنك تبرير هذا الفرق؟ إشرح.

(٨) هل هناك حاجة لإمساك «حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» بالنسبة للشركة القابضة التي تستخدم أساس التكلفة للمحاسبة عن عمليات الشركة التابعة؟ إشرح.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - أي حسابات الأستاذ التالية يستخدم في ظل كل من أساس الملكية وأساس التكلفة للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة؟

- أ - حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة.
- ب - حساب التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة.
- ج - حساب إيرادات التوزيعات المقابلة.
- د - حساب حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.

٢ - تؤدي قيود الإقفال في نهاية الفترة المحاسبية للشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة إلى جعل أحد حسابات الأستاذ التالية دائماً بتصيب الشركة القابضة في الأرباح غير الموزعة للشركة التابعة :

- أ - حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة.
- ب - حساب الأرباح المحتجزة.

جـ - حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة .

د - حساب الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة .

٣ - يظهر حساب مصروف الاستنفاد في دفاتر الشركة القابضة عادةً مدينًا عند استخدام أساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات :

أ - الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء .

ب - الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء .

جـ - الشركة التابعة المملوكة أما بالكامل أو جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء .

د - الشركة التابعة غير المملوكة بالكامل ولا جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء .

٤ - تظهر التوزيعات التي أعلنت عنها الشركة التابعة ، والتي تكون مستحقة للأقلية من حملة أسهم الشركة التابعة ، دائنة في أحد الحسابات التالية في سجلاتها المحاسبية :

أ - حساب حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة .

ب - حساب حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة .

جـ - حساب التوزيعات الدائنة المستحقة .

د - حساب التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة .

٥ - تستخدم «شركة الرمضاني» أساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات «شركة داوود» التابعة لها والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ وفقاً لأسلوب الشراء . وقد ظهر في قائمة دخل «شركة داوود» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ صافي دخل قدره ١٠٠ ٠٠٠ ريال ، ولم تعلن عن أي توزيع للأرباح . وبلغت قيمة استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة داوود ٤٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٥ هـ . فغندشذ يجب أن يشمل قيد إقفال السجلات المحاسبية لشركة الرمضاني عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٥ هـ على :

أ - حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة دائناً بمبلغ ٤٨ ٠٠٠ ريال .

- ب - حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة دائئاً بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال.
ج - حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة مدينئاً بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال.
د - حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة دائئاً بمبلغ ٤٨ ٠٠٠ ريال.

التمرين الثاني :

ظهر قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل (في شكل قيد يومية) ولشركة الرملي، والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ (تاريخ الاندماج) على النحو التالي :

شركة الرملي والشركة التابعة قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦

أ) ١٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال - البحري
١٥٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار - البحري
٢٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة - البحري
٢٥٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (قابلة للإستهلاك) - البحري
٧٦٠ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة البحري - الرملي

إثبات استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق الملكية للشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتخصيص جزء من الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً للأصول طويلة الأجل والباقي للشهرة.

وقد ظهر من قائمة الدخل لشركة البحري صافي دخلاً قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال، عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ. وأعلنت الشركة خلال السنة سها عن توزيعات أرباح مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال، تدفع في ١٦ من ذي القعدة

سنة ١٤٠٧ هـ. وتستخدم شركة البحري طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك والاستنفاد، بمعدل ١٠٪ بالنسبة للأصول القابلة للاستهلاك، وعلى مدى ٤٠ عاماً بالنسبة للأصول غير الملموسة. وقد ضمنت شركة البحري مصروف استهلاك الأصول الرأسمالية في تكلفة البضاعة المباعة، ومصروف استنفاد الشهرة في مصروفات العمليات.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الرملي في ٣٠ من شوال ١٤٠٧ هـ، لتسجيل نتائج عمليات وتوزيع شركة البحري وفقاً لأساس الملكية.

ب - إجراء عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل، في شكل قيد يومية، لشركة الرملي والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٧ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل وإغفال الشرح.

التمرين الثالث:

يشتمل دفتر الأستاذ العام «لشركة الرزوقي» على حساب الاستثمار في أسهم رأس مال «شركة الشادي» التالي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ.

حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشادي

التاريخ	بيان	للمدين	للمدين	الرصيد
١٤٠١/١٢/٣٠ هـ	الأسهم العادية المصدرة في عملية الإطعام	٨٤٠ ٠٠٠		٨٤٠ ٠٠٠ مدين
١٤٠١/١٢/٣٠ هـ	التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج	٤٠ ٠٠٠		٨٨٠ ٠٠٠
١٤٠٢/١٠/١٤ هـ	التوزيعات المعلقة بمعرفة شركة الشادي		٢٠ ٠٠٠	٨٦٠ ٠٠٠
١٤٠٢/١٢/٣٠ هـ	صافي دخل شركة الشادي	٦٠ ٠٠٠		٩٢٠ ٠٠٠
١٤٠٢/١٢/٣٠ هـ	استفاد الفروق بين القيم المعلنة			
	الجارية والقيم الدفترية لصافي			
	أصول شركة الشادي.		١٤ ٥٠٠	٩٠٥ ٥٠٠
١٤٠٣/١٠/١٨ هـ	التوزيعات المعلقة بمعرفة شركة الشادي		٥٠ ٠٠٠	٨٥٥ ٥٠٠
١٤٠٣/١٢/٣٠ هـ	صافي دخل شركة الشادي	٩٠ ٠٠٠		٩٤٥ ٥٠٠
١٤٠٣/١٢/٣٠ هـ	استفاد الفروق بين القيم المعلنة الجارية			
	والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الشادي		٤ ٥٠٠	٩٤١ ٠٠٠

المطلوب :

إعداد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة (من ثلاث أعمدة) في السجلات المحاسبية لشركة الرزوقي، وتحويل قيود الإقفال الملائمة إليه عن كل من الستين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، و ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

التمرين الرابع :

فيما يلي حسابات الأرباح المحتجزة لكل من «شركة الخليفة» و «شركة المسفر» التابعة لها والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ وفقاً لأسلوب الشراء، وذلك عن الستين الماليين التاليين لعملية اندماجهما في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ هـ. ولا توجد أرباح أو خسائر مقابلة نتيجة العمليات التي تمت بين الشركتين خلال الستين المنتهيتين في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٨ هـ.

شركة الخليفة

حساب الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٦/٥/٣٠	رصيد			٦٤٠٠٠٠ دائن
١٤٠٧/٥/٣٠	إتقال صافي الدخل للمتح			
	للتوزيعات (١٤٠٠٠٠ - ٢٨٠٠٠٠)		١١٢٠٠٠	٧٥٢٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	إتقال حساب التوزيعات	٦٠٠٠٠		٦٩٢٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إتقال صافي الدخل للمتح للتوزيعات			
	(١٨٠٠٠٠ - ٥٢٠٠٠٠)		١٢٨٠٠٠	٨٢٠٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إتقال حساب التوزيعات	٨٠٠٠٠		٧٤٠٠٠٠

حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٧/٥/٣٠	إتقال صافي الدخل غير للمتح للتوزيعات			
	{ (٨٠٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠٠) - ٣٠٠٠٠٠ × ٨٠ }		٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠٠ دائن
١٤٠٨/٥/٣٠	إتقال صافي الدخل غير للمتح للتوزيعات			
	{ (١٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠) - ٥٠٠٠٠ × ٨٠ }		٥٢٠٠٠	٨٠٠٠٠

شركة المسفر حساب الأرباح المحتجزة

التاريخ	يسار	يمين	دائن	رصيده
١٤٠٦/٥/٣٠	رصيده			١٠٠٠٠٠٠ دائن
١٤٠٧/٥/٣٠	إقفان صافي الدخل		٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	إقفان حساب التوزيعات	٣٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إقفان صافي الدخل		١٢٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إقفان حساب التوزيعات	٥٠٠٠٠		٢٢٠٠٠٠

المطلوب:

إعداد قطاع قائمة الأرباح المحتجزة في ورقة العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الخليفة والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٨ هـ.

التمرين الخامس:

تبلغ حصة «شركة الفلاج» في «شركة النشار» التابعة لها والمملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء ٩٠٪، وتستخدم شركة الفلاج أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة. وقد حققت شركة الفلاج دخلاً، غير مشتمل على دخل الاستثمار في الشركة التابعة، مقداره ١٤٥٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٥ هـ، كما حققت الشركة التابعة صافي دخلاً مقداره ١٢٠٠٠٠ ريال عن السنة نفسها. وأعلنت شركة النشار عن توزيع أرباح مقدارها ٤٠٠٠٠ ريال، ودفعتها خلال سنة ١٤٠٥ هـ، ولا توجد فروقاً بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة النشار في تاريخ الاندماج.

المطلوب:

تحديد صافي الدخل الموحد لشركة الفلاج والشركة التابعة عن سنة ١٤٠٥ هـ.

التمرين السادس:

اشترت «شركة القمر» في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ، ٩٠٪ من

الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشمس» نقداً. وكانت هناك زيادة في استثمار شركة القمر عن ٩٠٪ من القيمة العادلة الجارية (والقيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً «لشركة الشمس» ومقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، وقد تم تخصيصها للشهرة التي قدر العمر الاقتصادي لها بخمسة وعشرين عاماً في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ. وكان مقدار صافي خسائر شركة الشمس مبلغ ١٣٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٢ هـ، ولم تعلن عن أية توزيعات.

المطلوب:

تحديد المبلغ الواجب إثباته في «حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة» في السجلات المحاسبية لشركة القمر طبقاً لأساس الملكية، للمحاسبة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل، وبيان كل ما تقوم به من عمليات حسابية.

التمرين السابع:

فيما يلي كافة التفاصيل المتاحة عن ثلاثة حسابات في دفتر الأستاذ العام لشركة قابضة تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة لها:

حساب التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة

٣٦ ٠٠٠	هـ ١٤٠٨/٨/١٦	٣٦ ٠٠٠	هـ ١٤٠٨/٨/٢٧
--------	--------------	--------	--------------

حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة

٦٣٠ ٠٠٠	هـ ١٤٠٧/٩/١	٣٦ ٠٠٠	هـ ١٤٠٨/٨/١٦
٧٢ ٠٠٠	هـ ١٤٠٨/٨/٣٠	٥ ٠٠٠	هـ ١٤٠٨/٨/٣٠

حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة

٥ ٠٠٠	هـ ١٤٠٨/٨/٣٠	٧٢ ٠٠٠	هـ ١٤٠٨/٨/٣٠
-------	--------------	--------	--------------

المطلوب:

ما التفسير الأكثر قبولاً عن كل عملية من العمليات التي تم تسجيلها في الحسابات الثلاثة السابقة؟

التمرين الثامن:

اشترت «شركة دعاء» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٦ هـ، ٧٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الكروان» بمبلغ ٣٤٥ ٠٠٠ ريال نقداً، ويشتمل هذا المبلغ على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. وتتم المحاسبة عن هذا الاستثمار باستخدام أساس الملكية. وكانت قيمة صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكروان في ذلك التاريخ (القيمة الدفترية والقيمة العادلة الجارية) ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. وقد قررت شركة دعاء أن الزيادة في تكلفة استثمارها في صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكروان ليس لها عمراً اقتصادياً محدداً وكان صافي دخل شركة الكروان ١٦٠ ٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. وقد تسلمت شركة دعاء توزيعات نقدية مقدارها ٦٠ ٠٠٠ ريال من شركة الكروان خلال سنة ١٤٠٦ هـ، ولا توجد أي عمليات أخرى بين الشركتين.

المطلوب:

تحديد رصيد «حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكروان» (بعد التعديل) في دفاتر شركة دعاء في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ، بغض النظر عن ضرائب الدخل.

التمرين التاسع:

تعتبر «شركة فينوس» شركة تابعة مملوكة بالكامل «لشركة الزهرة» وفقاً لأسلوب الشراء. وكان صافي دخل شركة فينوس عن العام الأول التالي لعملية الاندماج ٩٠ ٠٠٠، كما كانت التوزيعات التي أعلنت عنها ودفعتها عن العام نفسه ٣٥ ٠٠٠ ريال. وقد تم حساب الشهرة طبقاً لأسلوب الشراء بمبلغ ٦٤ ٠٠٠ ريال في تاريخ الاندماج، وقدر العمر الاقتصادي لها بعشرين عاماً. وكان صافي الدخل لشركة الزهرة، غير شامل لعمليات شركة فينوس، ١٨٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي الأول التالي لعملية الاندماج.

المطلوب:

تحديد صافي الدخل لشركة الزهرة، بغض النظر عن ضرائب الدخل، طبقاً
(أ) لأساس الملكية، و (ب) أساس التكلفة، للمحاسبة عن نتائج عمليات شركة
فينوس.

التمرين العاشر:

كان رصيد «حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الحبيب» الخاص
«بشركة عرنوس» ٢٦٥ ٠٠٠ ريال، في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦ هـ. وكانت
حصة الأقلية (٢٠٪) في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية
الموحدة لشركة عرنوس والشركة التابعة في التاريخ نفسه ٦٠ ٠٠٠ ريال.
ويبلغ صافي دخل الشركة التابعة ٥٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من
رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، كما بلغت التوزيعات التي أعلنت عنها ودفعتها
١٨٧٥٠ ريالاً. وفيما يلي الاستنفاد عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رمضان
١٤٠٧ هـ:

الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي
الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الحبيب في تاريخ الاندماج ٤ ٥٠٠ ريال
الشهرة التي استحوذت عليها شركة عرنوس من عملية الاندماج ١ ٠٠٠

المطلوب:

تحديد الآتي:

- أ - رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الحبيب في ٣٠ من
رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، في دفاتر شركة عرنوس.
- ب - رصيد حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة
١٤٠٧ هـ في سجلات شركة عرنوس قبل قيود الإقفال.
- ج - المبلغ الذي يجعل «حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» دائماً به
في قيد إقفال دفاتر شركة عرنوس في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ.
- د - حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة في قائمة الدخل الموحدة

لشركة غرنوس والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ.

هـ - حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة لشركة غرنوس والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ.

ثالثاً - الحالات :

الحالة الأولى :

ويعتبر أساس الملكية الأكثر شيوعاً للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركات التابعة.

المطلوب :

أجب عن الأسئلة التالية بخصوص تطبيق أساس الملكية في المحاسبة.

أ - تحت أي الحالات نجب المحاسبة بتطبيق أساس الملكية؟

ب - بأي قيمة يجب تسجيل الاستثمار المبدئي، وما الأحداث التالية على عملية الاستثمار المبدئي (إن وجدت) التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير هذه القيمة؟

ج - كيف يتم الاعتراف بدخل الاستثمار طبقاً لأساس الملكية، وكيف يتم تحديد قيمته؟

الحالة الثانية :

تركز المحاسبة المالية عادة على الجوهر الاقتصادي للأحداث، حتى وإن اختلف المظهر القانوني، واختلفت المعالجة المقترحة. فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بجوهر عملية المصروفات، حيث تتم المحاسبة عنها عند استحقاقها، بدلاً من المحاسبة عنها وفقاً لمظهرها المتمثل في واقعة سداد المبلغ نقداً.

وعلى الرغم من أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والممارسات العملية تستجيب في معظمها إلى جوهر العمليات المالية أكثر من مظهرها، إلا أنه في بعض الأحيان قد يتغلب المظهر على الجوهر.

المطلوب :

مناقشة الجانب النظري الضمني في مصطلحي الجوهر والمظهر، والذي

يتغلب فيه الجوهر على المظهر أو العكس، عن كل موضوع من الموضوعين التاليين بصورة مستقلة:

أ - القوائم المالية الموحدة.

ب - استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في أسهم رأس مال الشركات التابعة، وعن الاستثمارات التي تسمى الفرصة للمستثمر بأن يكون له نفوذ ذو تأثير بالغ الأهمية على الشركات المستثمر فيها.

الحالة الثالثة:

شغلت حديثاً وظيفة المراقب المالي لشركة العنقري الصناعية، التي بدأت في تنفيذ خطة التوسع من خلال عمليات الاندماج. وقد اشترت الشركة ٨٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الزامل مقابل مبلغ ٢٥٥ ٠٠٠ ريال نقداً متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، وذلك في غرة صفر سنة ١٤٠٤ هـ، قبل شغلك لهذه الوظيفة بأسبوعين. وقد دارت مناقشة بينك وبين رئيس قسم الحسابات بالشركة بخصوص الأساس المناسب للمحاسبة عن حصة الشركة في نتائج عمليات شركة الزامل. وقد أيد رئيس الحسابات بشدة استخدام أساس التكلفة في المحاسبة، وعرض المبررات التالية:

١ - يعترف أساس التكلفة بأن كل من شركة العنقري وشركة الزامل وحدة قانونية مستقلة.

٢ - يتطلب وجود حصة للأقلية في شركة الزامل التركيز على الاستقلال القانوني للشركتين.

٣ - لا تعترف الشركة القابضة بالإيراد طبقاً لأساس التكلفة، إلا عندما تعلن الشركة التابعة عن التوزيعات. ويكون إيراد التوزيعات في هذه الحالة متسقاً مع مبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة المالية. وأن ما يسجل في حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة لا يتلاءم مع عملية تحديد الإيراد المحقق.

٤ - سيؤدي استخدام أساس الملكية في المحاسبة إلى إعلان شركة العنقري عن

توزيعات إلى حاملي أسهمها تزيد بمقدار الأرباح المحتجزة الوهمية التي تخص شركة الزامل.

٥ - يتسق أساس التكلفة مع المظاهر الأخرى للمحاسبة وفقاً للتكلفة التاريخية، لأن إجراء الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل، بدلاً من إجراء قيود يومية في حسابات الأستاذ، يستخدم للإعتراف باستنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الزامل.

المطلوب:

إعداد الرد المناسب عن كل مبرر من المبررات التي عرضها رئيس قسم الحسابات.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

كانت عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة «شركة باكستان» والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ، وهو تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، على النحو التالي:

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً - أفغانستان	٥٠٠٠٠
علاوة الإصدار - أفغانستان	١٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة - أفغانستان.	١٥٠٠٠٠
المخزون السلمي - أفغانستان (بالتكلفة وفقاً لطريقة الأول فالأول)	٢٠٠٠٠
الأراضي - أفغانستان.	٥٠٠٠٠
الأصول طويلة الأجل الأخرى - أفغانستان (العمر الاقتصادي ١٠ سنوات).	٨٠٠٠٠
الشهرة - أفغانستان (العمر الاقتصادي ٤٠ عاماً).	٤٠٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة أفغانستان - باكستان	٤٩٠٠٠٠

لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق الملكية للشركة التابعة، في تاريخ الاندماج. ولتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً على الأصول طويلة الأجل، وبالباقى للشهرة. (وقد تجاهلنا أثر ضرائب الدخل).

وقد كان صافي دخل شركة أفغانستان عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٨ هـ مبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال، كما أعلنت عن توزيع أرباح نقدية بواقع ٠,٤ ريال عن كل سهم في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٨ هـ، ودفعتها في ١٥ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ (ولم تعلن شركة أفغانستان، ولم تدفع أية توزيعات خلال سنة ١٤٠٧ هـ). وتستخدم شركة أفغانستان طريقة القسط الثابت في حساب مصروف الاستهلاك، ومصروف الاستنفاد، وتضمن كليهما في مصروفات العمليات.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة باكستان لتسجيل نتائج عمليات شركة أفغانستان عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٨ هـ، طبقاً لأساس الملكية في المحاسبة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد حسابي «الاستثمار في أسهم رأس مال شركة أفغانستان» و«دخل الاستثمار في الشركة التابعة» من ثلاثة أعمدة، في دفتر الأستاذ العالم لشركة باكستان، ثم رحل إليهما قيود اليومية التي أجريتها في البند (أ).

ج - إعداد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة بشركة باكستان والشركة التابعة، في صورة قيد يومية، في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

فما يلي قيود اليومية التي أعدتها «شركة الدهام» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، لتسجيل العمليات الخاصة بالشركة التابعة لها (شركة سظام) والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ وفقاً لأسلوب الشراء، وذلك خلال العام المالي الأول التالي لعملية الاندماج:

التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة

١٦٠٠

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سظام.

١٦٠٠٠

لتسجيل التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة سظام،

بواقع ريالاً واحداً عن كل سهم، والمستحقة في
٧ من ذي القعدة ١٤٠٤ هـ للمساهمين المسجلين
في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ.

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سطم	٤٠ ٠٠٠
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	٤٠ ٠٠٠

لتسجيل ٨٠٪ من صافي دخل شركة سطم عن السنة
المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ (وقد تجاهلنا أثر
ضرائب الدخل).

دخل الاستثمار في الشركة التابعة	٢٢ ٤٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سطم	٢٢ ٤٠٠

لاستنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم
الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة
سطم في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٣ هـ:

المخزون - إلى تكلفة البضاعة المباعة	٢٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل - الاستهلاك (٨٠ ٠٠٠ ÷ ١٠)	٨ ٠٠٠
إجمالي الفروق	٢٨ ٠٠٠

الاستنفاد (٢٨ ٠٠٠ × ٨٠٪)	٢٢ ٤٠٠
(تجاهلنا أثر ضرائب الدخل)	
مصرف الاستنفاد (٤٠ ٠٠٠ ÷ ٤٠ سنة)	١ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سطم	١ ٠٠٠

لاستنفاد الشهرة التي تم الحصول عليها في عملية
الاندماج مع الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب
الشراء على عمر اقتصادي قدره ٤٠ عاماً.

معلومات أخرى:

١ - اشترت شركة دهام ١٦ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة سطم،

والقيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً، وذلك في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٣ هـ، بتكلفة إجمالية، مشتملة على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، مقدارها ٢٤٠ ٠٠٠ ريال، وكانت حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في ذلك التاريخ ٥٠ ٠٠٠ ريال.

٢ - كانت أرصدة حسابات، أسهم رأس المال، وعلاوة الإصدار، والأرباح المحتجزة في دفتر الأستاذ العام لشركة سظام في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، بنسبة ١:٣:٥ على التوالي.

٣ - حملت شركة سظام مصروف الاستهلاك على تكلفة البضاعة المباعة بنسبة ٧٥٪، ومصروفات العمليات بنسبة ٢٥٪.

المطلوب:

إعداد قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة عمل شركة دهام والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل. (اقتراح: استخدم حسابات على شكل حرف T لتحديد أرصدة الحسابات الرئيسية للشركة القابضة والتابعة).

المشكلة الثالثة:

قامت «شركة الأبيض» بالاستثمارات التالية في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٦ هـ.

١ - اشترت ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأخضر» بسعر السهم ٧٠ ريالاً، ودفعت القيمة نقداً. وتتكون حقوق المساهمين في شركة الأخضر في ٢ من المحرم ١٤٠٦ هـ، من الآتي:

٥٠ ٠٠٠	ريال	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥٠ ريالاً.
٢٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة.
٧٠ ٠٠٠	ريال	إجمالي حقوق المساهمين

٢ - اشترت ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأسمر» بسعر السهم

٤٠ ريالاً، ودفعت القيمة نقداً. وتتكون حقوق المساهمين في شركة الأسمر في ٢ من محرم ١٤٠٦ هـ، من الآتي:

٦٠ ٠٠٠	ريال	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٢٠ ريالاً.
٢٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار.
٤٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة.
١٢٠ ٠٠٠		إجمالي حقوق المساهمين.

وسيتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج مع كلتا الشركتين. وفيما يلي تحليل الأرباح المحتجزة لكل شركة عن سنة ١٤٠٦ هـ:

شركة الأسمر	شركة الأخضر	شركة الأبيض	
ريال	ريال	ريال	الرصيد في بداية السنة
٤٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	
(١٢ ٠٠٠)	٣٦ ٠٠٠	٩٠ ٤ ٦٠٠	صافي الدخل (أو الخسارة)
			توزيعات الأرباح النقدية المعلن عنها
(٩ ٠٠٠)	(١٦ ٠٠٠)	(٤٠ ٠٠٠)	والدفوعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.
١٩ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٣٠٤ ٦٠٠	الرصيد في نهاية السنة

(*) هذا البند قبل أخذ أثر قيود اليومية في المطلوب أ (٢) التالي في الاعتبار.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية عن سنة ١٤٠٦ هـ، لتسجيل الآتي في السجلات المحاسبية لشركة الأبيض:

- ١ - الاستثمارات في أسهم رأس مال الشركتين التابعتين.
- ٢ - حصة الشركة القابضة في صافي دخل أو صافي خسارة الشركتين التابعتين (مع تجاهل ضرائب الدخل).
- ٣ - صمم الشركة القابضة في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركتين التابعتين (غير مخلوب إعداد قيود اليومية الخاصة باستلام النقدية).
- ب - تحديد المبلغ الواجب تقريره كأرباح محتجزة موحدة لشركة الأبيض

والشركتين التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك، وتجاهل ضرائب الدخل.

جـ - تحديد قيمة حصة الأقلية في صافي أصول كل من الشركتين التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي تحليل لحساب الاستثمار في أسهم رأس مال «شركة الحجيلان» الخاص «بشركة الدمش» (الشركة القابضة)، ولحصة الأقلية في صافي أصول شركة الحجيلان، وللفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الحجيلان في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٣ هـ، تاريخ اندماج شركتي الدمش والحجيلان، وذلك عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ:

شركة الدمش

تحليل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الحجيلان
عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

الاجمالي	الشهرة	الزيادة في القيم العادلة الجارية	القيم الدفترية	
٥٣٠ ٠٠٠ ريال ٨٠ ٠٠٠ دخل الاستثمار في الشركة التابعة ٧٢٨٠٠ (٢٠٠٠) (٣٠ ٠٠٠)	٥٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال (٧٢٠٠)	٤٠٠ ٠٠٠ ريال ٨٠ ٠٠٠ (٣٠ ٠٠٠)	الأرصدة في بداية السنة صافي دخل شركة الحجيلان استفاد الفروع من القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الحجيلان استفاد الشهرة التوزيعات المعلقة بمنفعة شركة الحجيلان
٥٧٠ ٨٠٠ ريال	٤٨ ٠٠٠ ريال	٧٢٨٠٠ ريال	٤٥٠ ٠٠٠ ريال	الأرصدة في نهاية السنة

شركة الدهمش

تحليل حصة الأقلية في صافي أصول شركة الحجيلان
عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

الاجمالي	الزيادة في القيمة المعلقة الجارية	القيمة الدفترية	
حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة ريال ١٨ ٢٠٠	ريال ٢٠ ٠٠٠ ٢٠ ٠٠٠ (١٨٠٠) (٧٥٠٠)	ريال ١٠٠ ٠٠٠ ٢٠ ٠٠٠ (٧٥٠٠)	أرصدة بداية السنة صافي دخل شركة الحجيلان استفاد الفروق بين القيم المعلقة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الحجيلان التوزيعات المعلقة بمعرفة شركة الحجيلان
	ريال ١٨ ٢٠٠	ريال ١١٢ ٥٠٠	

شركة الدهمش

تحليل الفروق بين القيم المعلقة الجارية والقيم الدفترية لصافي
الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الحجيلان عن السنة
المنتهية في ٣٠/٥/١٤٠٤ هـ

الأرصدة في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ	الاستفاد عن سنة ١٤٠٤	الأرصدة في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٣ هـ	
ريال ٣٩ ٠٠٠ ٣٢ ٠٠٠ ٢٠ ٠٠٠	ريال ٤ ٠٠٠ ٥ ٠٠٠	ريال ٣٩ ٠٠٠ ٣٦ ٠٠٠ ٢٥ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي) الأراضي المباني الألات
ريال ٩١ ٠٠٠	ريال ٩ ٠٠٠	ريال ١٠٠ ٠٠٠	

ويصل عدد الأسهم العادية المتداولة لشركة الحجيلان ١٠٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية ريالاً واحداً، وذلك في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٤ هـ، والتي أصدرت عند تأسيسها بسعر السهم ٥ ريالات. ولم يحدث أي تغيير في رأس المال المدفوع لشركة الحجيلان منذ تأسيسها. وقد ضمنت شركة الحجيلان مصروف استهلاك الأصول الرأسمالية في تكلفة البضاعة المباعة، وأعلنت عن توزيع الأرباح في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية التي سبق أن أعدتها شركة الدهمش عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٤ هـ، لتسجيل نتائج عمليات شركة الحجيلان طبقاً لأساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد الاستبعادات في ورقة العمل لشركة الدهمش والشركة التابعة في صورة قيد يومية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٤ هـ (يتم تجاهل ضرائب الدخل).

المشكلة الخامسة:

اشترت «شركة الأسيوطي» ٨٢٪ من الأسهم العادية المتداولة ولشركة الديمياطي، بمبلغ ٣٢٨٠٠٠ ريال نقداً، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ، (يجب تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج). وكانت حسابات حقوق المساهمين في شركة الديمياطي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ، على النحو التالي:

٥٠٠٠٠	ريال	رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية للسهم	ريالان
٧٥٠٠٠		علاوة الإصدار	
١٣٥٠٠٠		الأرباح المحتجزة	
٢٦٠٠٠٠	ريال	إجمالي حقوق المساهمين	

وقد قومت كافة العناصر المكونة لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الديمياطي بعدالة قيمها الدفترية في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ، فيما عدا العناصر التالية:

القيم الدفترية	القيم المعادلة الجارية	الأراضي
١٠٠ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال	المباني (بالصافي) - (العمر الاقتصادي لها ١٠ سنوات)
٢٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	براءة الاختراع (صافي) - (العمر الاقتصادي لها ٨ سنوات)
٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	

ويتم استنفاد أي شهرة تنتج عن عملية الاندماج على فترة أقصاها ٤٠ عاماً وتستخدم شركة الدمياطي طريقة القسط الثابت في حساب كل من الاستهلاك والاستنفاد، وتضمن مصروف الاستهلاك في تكلفة البضاعة المباعة، ومصروف الاستنفاد في مصروفات العمليات.

وبلغ صافي دخل السهم لشركة الدمياطي ١,٢ ريال، عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٩ هـ، ولم تعلن أو تدفع أية توزيعات. وليست هناك أي عمليات مقابلة بين شركة الأسيوطي وشركة الدمياطي.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الأسيوطي، لتسجيل نتائج عمليات شركة الدمياطي عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٩ هـ، طبقاً لأساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد قيد الاستبعادات في ورقة عمل شركة الأسيوطي والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٩ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السادسة:

اشترت «شركة البلدي» ٧٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة العدوي» بمبلغ ٥٤٧ ٥٠٠ ريال متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، وذلك في غرة شوال ١٤٠٦ هـ. وكانت حقوق المساهمين في شركة العدوي في غرة شوال ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

ريال أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات.	٢٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٠٠ ٠٠٠
ريال إجمالي حقوق المساهمين	٥٥٠ ٠٠٠

وفيا يلي الزيادة في القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة العدوي:

الزيادة في القيم العادلة

الجارية عن القيم الدفترية

المخزون	٣٠ ٠٠٠ ريال
الأصول الرأسمالية (صافي) - (العمر الاقتصادي لها ١٠ سنوات) ٥٠ ٠٠٠	
براءات اختراع (صافي) - (العمر الاقتصادي لها ٥ سنوات) ٢٠ ٠٠٠	

تستند شركة البدوي الشهرة على عمر اقتصادي مداه ٤٠ عاماً، وتضمن كلتا الشركتين مصروف الاستهلاك في تكلفة البضاعة المباعة، ومصروف الاستنفاد في مصروفات العمليات. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك والاستنفاد.

وقد حققت شركة العدوى صافي دخلاً، وأعلنت عن توزيعات ودفعتها عن الستين المنتهيتين في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٨ هـ، على النحو التالي:

السنة المنتهية	صافي الدخل	التوزيعات
في ٣٠ من رمضان		
١٤٠٧ هـ	٨٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
١٤٠٨ هـ	١٢٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠

الطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة البدوي في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٨ هـ، لتسجيل نتائج عمليات شركة العدوي في نهاية كل سنة من الستين المذكورتين، وذلك طبقاً

لأساس الملكية - غير مطلوب إجراء القيود الخاصة بالإعلان عن التوزيعات،
بافتراض أن شركة البدوي تسلمتها في ٣٠ من رمضان من كل سنة وتجاهل
ضرائب الدخل .

ب - إعداد قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة عمل شركة البدوي والشركة
التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من رمضان ١٤٠٨ هـ، مع
تجاهل ضرائب الدخل .

ج - إعداد حساب من ثلاثة أعمدة في دفتر أستاذ شركة البدوي خاصاً
بالأرباح المحتجزة في الشركة التابعة، وموضحاً لقيود الإقفال التي رحلت
إليه في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من رمضان ١٤٠٨ هـ .

المشكلة السابعة :

كانت الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة «بشركة العبيشي» و«شركة
الهندي» التابعة والمملوكة لها بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء، في تاريخ عملية
الاندماج كما يلي :

شركة العبيشي والشركة التابعة

الاستبعادات في ورقة العمل

٣٠ من ذي القعدة ١٤٠١ هـ

أسهم رأس المال - الهندي	٨٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهندي	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهندي	٢٢٠ ٠٠٠
المخزون - الهندي	٢٠ ٠٠٠
الشهرة - الهندي	٤٠ ٠٠٠

٥٦٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهندي - العبيشي

لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق
الملكية للشركة التابعة في تاريخ الاندماج. ولتخصيص
الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية للأصول المشتراة
القابلة للتحقق ذاتياً، وبالباقى للشهرة التي قدر العمر

الاقتصادي لها بأربعين عاماً. (وتم تجاهل آثار ضرائب الدخل).

وفيا يلي القوائم المالية لشركة العبيشي وشركة الهندي عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة سنة ١٤٠٢ هـ:

شركة العبيشي وشركة الهندي
القوائم المالية

عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٣ هـ

شركة الهندي		شركة العيشي	
فلقنا الدخل			
الإيرادات:			
ريال	٤١٥ ٠٠٠	ريال	٨٠٠ ٠٠٠
			٦٩ ٠٠٠
صافي المبيعات			
دخل الاستثمار في التابعة			
ريال	٤١٥ ٠٠٠	ريال	٨٦٩ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات			
التكاليف والمصروفات:			
ريال	١١٠ ٠٠٠	ريال	٥٠٠ ٠٠٠
	٨٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠
	١٣٥ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبعة			
مصروفات العمليات			
مصروف ضرائب الدخل			
ريال	٣٢٥ ٠٠٠	ريال	٧٦٠ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات			
ريال	٩٠ ٠٠٠	ريال	١٠٩ ٠٠٠
صافي الدخل			
قائمة الأرباح المحجزة			
ريال	٢٢٠ ٠٠٠	ريال	٦٤٠ ٠٠٠
	٩٠ ٠٠٠		١٠٩ ٠٠٠
الأرباح المحجزة، وصيد بداية السنة			
صافي الدخل			
ريال	٣١٠ ٠٠٠	ريال	٧٤٩ ٠٠٠
	٣٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠
جملة فرعية			
التوزيعات			
ريال	٢٨٠ ٠٠٠	ريال	٦٨٩ ٠٠٠
الأرباح المحجزة، وصيد نهاية السنة			

الميزانين العموميتان
الأصول

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهندي	٥٩٩ ٠٠٠	ريال
أصول أخرى	١٨٤٠ ٠٠٠	ريال
إجمالي الأصول	٢ ٤٣٩ ٠٠٠	ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

الالتزامات	٦٥٠ ٠٠٠	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحد	٥٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠ ريال
الأرباح المحتجزة	٦٨٩ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠ ريال
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٢ ٤٣٩ ٠٠٠	٩٦٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية التي سبق أن أعدتها شركة العبيشي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، طبقاً لأساس الملكية في المحاسبة، لتسجيل نتائج عمليات شركة الهندي عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، مشتملة على التوزيعات التي أعلنت عنها شركة الهندي ودفعتها في ذلك التاريخ. (غير مطلوب إجراء قيد اليومية الخاص بالإعلان عن التوزيعات).

ب - إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة العبيشي والشركة التابعة، عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، وكذلك الاستبعادات في ورقة العمل المرتبطة بها. يدخل استنفاد الشهرة ضمن مصروفات التشغيل، ويتم تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة:

اشترت «شركة البخيت» ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الربيعان» في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ، بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال. وكانت الأسهم العادية المتداولة لشركة الربيعان في ذلك التاريخ من فئة واحدة بقيمة إسمية مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، ورصيد الأرباح المحتجزة بها مبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال، بينما كان رصيد الأرباح المحتجزة لدى شركة البخيت يمثل عجزاً قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال.

وقد اشترت «شركة البخيت» الأسهم العادية لشركة الربيعان من أكبر المساهمين بها، لتسيطر في المقام الأول على اللوحات الإعلانية المستأجرة بمعرفة شركة الربيعان. وستنتهي عقود استئجار اللوحات الإعلانية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٧ هـ، ويقدر المديرون التنفيذيون لشركة البخيت أن قيمة عقود الإيجار التي لا يمكن إعادة تجديدها تزيد بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال على الأقل عن قيمتها الدفترية في تاريخ شراء الأسهم العادية لشركة الربيعان. وتضمن شركة الربيعان استيفاء عقود إيجار اللوحات الإعلانية في المصروفات الأخرى. وفيما يلي القوائم المالية لكل من الشركتين: عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

شركة البخيت والشركة التابعة

القوائم المالية

عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

شركة البخيت		شركة الربيعان	
قائمة الدخل			
صافي المبيعات	٤٢٠ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات :			
تكلفة البضاعة المباعة	٣١٥ ٠٠٠	ريال	٢٤٠ ٠٠٠
مصروفات أخرى	٦٥ ٠٠٠		٣٥ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٣٨٠ ٠٠٠	ريال	٢٧٥ ٠٠٠
صافي الدخل	٤٠ ٠٠٠	ريال	٢٥ ٠٠٠

قائمة الأرباح المحتجزة

الأرباح المحتجزة في بداية السنة	١٥ ٠٠٠	ريال	٥٩ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	٤٠ ٠٠٠		٢٥ ٠٠٠	
جملة فرعية	٥٥ ٠٠٠	ريال	٨٤ ٠٠٠	ريال
التوزيعات			٩ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٥٥ ٠٠٠	ريال	٧٥ ٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصول			
ريال	١١٩ ١٠٠	ريال	١٧٢ ٠٠٠
			١٢٠ ٠٠٠
	١٠ ٥٠٠		٢٥ ٠٠٠
	٤٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠
	(٧ ٠٠٠)		(١٠٢ ٠٠٠)
	٨ ٤٠٠		
ريال	٢٥١ ٠٠٠	ريال	٤١٥ ٠٠٠
إجمالي الأصول			

الالتزامات وحقوق المساهمين

ريال	٩ ٠٠٠		
	٦٧ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠
	١٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠
	٧٥ ٠٠٠		٥٥ ٠٠٠
ريال	٢٥١ ٠٠٠	ريال	٤١٥ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين			

وقد أعلنت شركة الربيعان في ٢٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ عن توزيع أرباح نقدية بنسبة ٩٪، على أن تدفع في ١٦ من المحرم ١٤٠٧ هـ، إلى المساهمين المسجلين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. وقد سجلت شركة البخيت استثماراتها بالتكلفة ولم تسجل توزيعات شركة الربيعان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. ولم تدفع كلتا الشركتين أية توزيعات خلال سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة البخيت في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، لتحويل في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الربيعان إلى أساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة البخيت والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، وقيود الاستبعادات والتسوية في ورقة العمل المرتبطة بها. يجب أن تعكس الأرصدة الخاصة بشركة البخيت قيود التسوية

في البند أ. (مع تجاهل ضرائب الدخل).

المشكلة التاسعة:

اشترت «شركة الرشودي» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الجلوي» في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ نقداً، بسعر السهم ١٩ ريالاً مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. وقد استمرت كلتا الشركتين في التشغيل كوحدين مستقلتين، والعام المالي لكل من الشركتين هو العام الهجري. وتطبق شركة الرشودي أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الجلوي.

١ - كانت الميزانية العمومية لشركة الجلوي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

شركة الجلوي

الميزانية العمومية

٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٦ هـ

الأصول

٧٠٠ ٠٠٠	النقدية
٦٠٠ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
١ ٤٠٠ ٠٠٠	المخزون
٣ ٣٠٠ ٠٠٠	الأصول الرأسمالية (صافي)
٥٠٠ ٠٠٠	أصول أخرى
<u>٦ ٥٠٠ ٠٠٠</u>	<u>إجمالي الأصول</u>

الالتزامات وحقوق المساهمين

٧٠٠ ٠٠٠	حسابات الدائنين والالتزامات قصيرة الأجل الأخرى
٢ ٦٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
٢٠٠ ٠٠٠	التزامات أخرى
١ ٠٠٠ ٠٠٠	رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية ريالاً واحداً
٤٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار

١٦٠٠ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة

٦٥٠٠ ٠٠٠ ريال

إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

٢ - كانت أصول والتزامات شركة الجلوى التي تختلف القيم العادلة الجارية لها عن قيمها الدفترية في ٣٠ من جمادي الآخرة على النحو التالي:

القيم العادلة الجارية

١٦٤٠٠ ٠٠٠ ريال

الأصول الرأسمالية (صافي)

٢٠٠ ٠٠٠

الأصول الأخرى

٢٢٠٠ ٠٠٠

الالتزامات طويلة الأجل

وقد أدت الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية إلى مديونية أو دائنية الاستهلاك أو الاستنفاد الخاص بالقوائم المالية الموحدة عن فترة الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، كما يلي:

٥٠٠ ٠٠٠ ريال مدين

الأصول الرأسمالية (صافي)

١٠ ٠٠٠ ريال دائن

الأصول الأخرى

٥ ٠٠٠ ريال مدين

الالتزامات طويلة الأجل

٤٩٥ ٠٠٠ ريال مدين

إجمالي

٣ - يمكن نسبة المبلغ المدفوع بمعرفة شركة الرشودي بالزيادة عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الجلوى إلى الأرباح المستقبلية المتوقعة لشركة الجلوى، وسيتم استنفاده على أقصى فترة مسموح بها.

٤ - كان صافي الدخل أو صافي الخسارة لكل شركة عن سنة ١٤٠٦ هـ، كما يلي:

شركة الرشودي شركة الجلوى

٢٥٠ ٠٠٠ ريال (٧٥٠ ٠٠٠) ريال

من غرة محرم حتى ٣٠ من جمادي الآخرة

١٢٥٠ ٠٠٠

١٠٧٠ ٠٠٠

من غرة رجب حتى ٣٠ من ذي الحجة

ويشتمل صافي دخل شركة الرشودي، وقدره ١٠٧٠ ٠٠٠ ريال على حق الشركة في صافي الدخل المعدل لشركة الجلوى عن الستة أشهر المنتهية في

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

٥ - ظهرت الميزانيتين العموميتين لكل من الشركتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

شركة الرشودي والشركة التابعة

الميزانيتان العموميتان

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ

شركة الرشودي	شركة الجلوى	الأصول	التقديرات
ريال ٣٥٠٠٠٠٠	ريال ٦٢٥٠٠٠٠		حسابات العملاء (صافي)
١٤٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠		المخزون
١٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الجلوى
١٩٧٢٠٠٠			الأصول طويلة الأجل
٢٠٠٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠٠		أصول أخرى
١٠٠٠٠٠٠	٤٧٥٠٠٠٠		إجمالي الأصول
٢٧٧٢٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠٠		
الالتزامات وحقوق المساهمين			
١٥٠٠٠٠٠	ريال ١١٠٠٠٠٠		حسابات الدائنين والالتزامات قصيرة الأجل الأخرى
٤٠٠٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠٠		التزامات طويلة الأجل
٧٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠		التزامات أخرى
١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً
٥٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠		علاوة الإصدار
٦٤٧٠٠٠٠	٢٨٥٠٠٠٠		الأرباح المحتجزة
٢٧٧٢٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

المطلوب:

إعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الرشودي وشركة الجلوى التابعة والمملوكة بالكامل لها، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. يجب توضيح كافة العمليات الحسابية المساعدة، وعدم استخدام ورقة عمل، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة العاشرة:

فيما يلي القوائم المالية لشركة الكرم، و«شركة الكرز» التابعة والمملوكة بالكامل للشركة الأولى وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ:

شركة الكرم وشركة الكرز

القوائم المالية

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

شركة الكرم شركة الكرز

قائمة الدخل

الإيراد:

صافي المبيعات	١٠٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٨٠ ٠٠٠ ريال
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	٧٦ ٠٠٠	
إجمالي الإيراد	١٠٧٦ ٠٠٠ ريال	٨٨٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المباعة	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
مصروفات العمليات	٩٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	٦٦ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩٥٦ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال

قائمة الأرباح المحتجزة

رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٨٤٢ ٠٠٠ ريال	٢٣٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
جملة فرعية	٩٦٢ ٠٠٠ ريال	٣١٠ ٠٠٠ ريال
التوزيعات	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٩١٢ ٠٠٠ ريال	٢٦٠ ٠٠٠ ريال

شركة الكرم		شركة الكرز	
الميزانيتان العموميتان			
الأصول			
الأصول المتداولة	٨٤٠ ٠٠٠	ريال	٤٥٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكرز	٤٣٨ ٠٠٠		
الأصول الرأسمالية (صافي)	١ ٦٢٢ ٠٠٠		٨٣٠ ٠٠٠
أصول غير ملموسة (صافي)	١٠٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٣٤٠ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق المساهمين			
الالتزامات	٩٤٦ ٠٠٠	ريال	٩٣٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	٦٠٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٥٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٩١٢ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٤٢ ٠٠٠		
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٣٤٠ ٠٠٠

ولم يحدث أي تغيير في حسابات رأس المال المدفوع لشركة الكرز منذ اندماجها مع شركة الكرم في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ. وفيما يلي حساب الأرباح المحتجزة لشركة الكرز منذ عملية الاندماج وقبل قيود الإقفال في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ:

التاريخ	بيسان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٣/١٢/٣٠ هـ	رصيد			١٥٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ	إقفال صافي الدخل		٨٠ ٠٠٠	٢٣٠ ٠٠٠
١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ	إقفال حساب التوزيعات	٤٠ ٠٠٠		١٩٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ	إقفال صافي الدخل		١٠٠ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ	إقفال حساب التوزيعات	٦٠ ٠٠٠		٢٣٠ ٠٠٠

ونوضح فيما يلي حسابي «الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكرز»

و «الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» كما تظهر في السجلات المحاسبية لشركة الكرم في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، قبل إقفال الدفاتر.

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكرز

التاريخ	يسان	ملين	دائن	وصيد
١٤٠٣/١٢/٣٠ هـ	إجمالي تكاليف عملية الاندماج	٢٧٠ ٠٠٠		٣٧٠ ٠٠٠ ملين
١٤٠٤/١٢/٢٠ هـ	التوزيعات للملن عنها معرفة شركة الكرز		٤٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠
١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ	صافي دخل شركة الكرز	٨٠ ٠٠٠		٤١٠ ٠٠٠
١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ	استفاد القروض بين القيم العادلة			
	الجارية والقيم الدفترية لصافي			
	الأصول القليلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز		(١) ٣٤ ٠٠٠	٣٧٦ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٢٠ هـ	التوزيعات للملن عنها معرفة شركة الكرز		٦٠ ٠٠٠	٣١٦ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ	صافي دخل شركة الكرز	١٠٠ ٠٠٠		٤١٦ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ	استفاد القروض بين القيم العادلة			
	الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول			
	القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز		(٢) ٤ ٠٠٠	٤١٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٢٠ هـ	التوزيعات للملن عنها معرفة شركة الكرز		٥٠ ٠٠٠	٣٦٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ	صافي دخل شركة الكرز	٨٠ ٠٠٠		٤٤٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ	استفاد القروض بين القيم العادلة			
	الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول			
	القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز		(٢) ٤ ٠٠٠	٤٣٨ ٠٠٠

(١) تكلفة البضاعة المباعة ٣٠ ٠٠٠ ريال، واستهلاك الأصول الرأسمالية ٤ ٠٠٠ ريال.

(٢) استهلاك الأصول الرأسمالية ٤ ٠٠٠ ريال.

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	يسان	ملين	دائن	وصيد
١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ	إجمالي صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١١/٣٠ هـ	إجمالي صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٣٦ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠

وقد تم تخصيص مبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال من الزيادة في القيم العادلة الجارية

لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز عن إجمالي تكلفة استثمار شركة الكرم في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، تاريخ اندماج الشركتين، لتخفيض الزيادة في القيم العادلة الجارية التي تخص الأصول الرأسمالية لشركة الكرز من ٦٠.٠٠٠ ريال إلى ٤٠.٠٠٠ ريال. ويتم استنفاد هذا المبلغ باستخدام طريقة القسط الثابت وفقاً لأساس الملكية، على عمر اقتصادي قدره ١٠ سنوات للأصول الرأسمالية لشركة الكرز، وذلك في الدفاتر المحاسبية لشركة الكرم. وتضمن شركة الكرز مصروف الاستهلاك في مصروفات العمليات.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل للقوائم المالية الموحدة لشركة الكرم والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، والاستبعادات في ورقة العمل المرتبطة بها، مع تجاهل ضرائب الدخل.

الفصل السابع

إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENT: POOLING-BUSINESS COMBINATION

سوف نتناول في هذا الفصل طرق إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة التي يتم اندماجها والمحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، سواء تلك التي تعد في تاريخ الاندماج، أو في الفترات التالية بعد الاندماج. وقد تضمن هذا الفصل أمثلة توضيحية للعمليات المتبادلة بين هذه الشركات والتي لا يترتب عليها حدوث أرباح أو خسائر.

هذا، وسوف نلاحظ أن القوائم المالية الموحدة التي تعد في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق تختلف في جوانب عديدة عن تلك التي تعد في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، ومن أهم هذه الاختلافات ما يلي:

١- في ظل أسلوب اندماج الحقوق يعد في تاريخ الشراء القوائم المالية الأربعة على أساس موحد للشركتين القابضة والتابعة بافتراض أن عملية الاندماج هي إدماج لحقوق المساهمين في الماضي والحاضر، وعلى العكس من ذلك إذا تم الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء فيكتفي بإعداد الميزانية العمومية الموحدة فقط في تاريخ الاندماج.

٢- في ظل أسلوب اندماج الحقوق لا تظهر صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية بقيمتها العادلة الجارية كما كان الحال في الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

٣- في ظل أسلوب اندماج الحقوق، تتضمن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج حصة الشركة القابضة من الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة في ذلك التاريخ، وعلى العكس من ذلك، إذا تم الاندماج بأسلوب الشراء فتتضمن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج الأرباح المحتجزة الخاصة بالشركة القابضة فقط.

وبناءً على ذلك سوف نعرض في الجزئين التاليين عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بافتراض (١) أن الشركة التابعة مملوكة بالكامل، (٢) وأن الشركة التابعة مملوكة ملكية جزئية.

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Consolidation Of Wholly owned Pooled Subsidiary on date of Business Combination:

حتى تتمكن من توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، نعود إلى المثال الذي عرضناه في الفصل الخامس المتعلق باندماج شركتي الجمعان والفوزان، حيث نفترض أن عملية الاندماج تمت بين هاتين الشركتين بأسلوب اندماج الحقوق بدلاً من أسلوب الشراء. وكما أشرنا في الفصل الثالث، أصدرت شركة الجمعان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥، نهاية السنة المالية، ١٠ ٠٠٠ سهم عادي من أسهم رأس مالها، بقيمة إسمية ١٠ ريال للسهم، مقابل كل الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة الفوزان. وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ٨٥ ٠٠٠ ريال. ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية المستقلة لكلتا الشركتين، قبل الاندماج، وهذه القوائم مماثلة لتلك التي عرضناها في الفصل الخامس.

وبناءً على هذه المعلومات تقوم شركة الجمعان بإعداد قيود اليومية العامة التالية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ لتسجيل عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

شركة الجمعان (الشركة الداخلة)
 قيود اليومية لتسجيل الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق
 في ٣٠/١٢/١٤٠٥ هـ

الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان	٣٩٠ ٠٠٠
(٢٠٠ ٠٠٠ + ٥٨ ٠٠٠ + ١٣٢ ٠٠٠ ريال)	
أسهم رأس المال (١٠ ٠٠٠ سهم ١٠ × ريال)	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار (٢٥٨ ٠٠٠ - ١٠٠ ٠٠٠ ريال)	١٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة	١٣٢ ٠٠٠
إثبات إصدار ١٠ ٠٠٠ سهم عادي مقابل كل الأسهم العادية المتداولة لشركة الفوزان في عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.	
مصرفات تنفيذ عملية الاندماج	٨٥ ٠٠٠
التقديرة.	٨٥ ٠٠٠
إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الفوزان.	

شركة الجمعان والفوزان
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٥هـ

شركة الفوزان		شركة الجمعان		
				قائمة الدخل
				الإيرادات:
ريال	٦٠٠ ٠٠٠	ريال	٩٩٠ ٠٠٠	صافي المبيعات
			١٠ ٠٠٠	إيراد الفوائد
ريال	٦٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٠٠٠ ٠٠٠	إجمالي الإيرادات
				التكاليف والمصروفات:
ريال	٤١٠ ٠٠٠	ريال	٦٣٥ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٣٠ ٠٠٠		٨٠ ٠٠٠	مصروفات العمليات
	٣٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	مصروف الفوائد
	٧٨ ٠٠٠		١٤١ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
ريال	٥٤٨ ٠٠٠	ريال	٩٠٦ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
ريال	٥٢ ٠٠٠	ريال	٩٤ ٠٠٠	صافي الدخل
				قائمة الأرباح المحتجزة
ريال	١٠٠ ٠٠٠	ريال	٦٥ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة أول العام
	٥٢ ٠٠٠		٩٤ ٠٠٠	يضاف: صافي الدخل
ريال	١٥٢ ٠٠٠	ريال	١٥٩ ٠٠٠	جملة فرعية
	٢٠ ٠٠٠		٢٥ ٠٠٠	ي طرح: التوزيعات
ريال	١٣٢ ٠٠٠	ريال	١٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة نهاية العام

الميزانيتان العموميتان

شركة الفوزان		شركة الجمعان		
				الأصول
ريال	٤٠ ٠٠٠	ريال	١٠٠ ٠٠٠	النقدية
	١١٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠	المخزون
	٧٠ ٠٠٠		١١٠ ٠٠٠	الأصول المتداولة الأخرى
			٢٥ ٠٠٠	المبالغ تحت التحصيل طرف شركة الفوزان
	٣٠٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
	٢٠ ٠٠٠			براءة الاختراع
ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال	٨٣٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية
ريال	٢٥ ٠٠٠			المبالغ المستحقة لشركة الجمعان
	١٠ ٠٠٠	ريال	٦٦ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
	١١٥ ٠٠٠		٢٨٥ ٠٠٠	التزامات أخرى
			٣٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريال
	٢٠٠ ٠٠٠			أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٥ ريال
	٥٨ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
	١٣٢ ٠٠٠		١٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال	٨٣٥ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقد تم في القيد الأول تسجيل استثمارات شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان وفقاً للقيمة الدفترية لحقوق الملكية في شركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠ وجملتها ٣٩٠ ٠٠٠ ريال (٢٠٠ ٠٠٠ + ٥٨ ٠٠٠ + ١٣٢ ٠٠٠ ريال). علاوة على ذلك، تم تخصيص حساب مستقل بعنوان الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة لتسجيل الأرباح المحتجزة الخاصة بشركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠. ويؤكد هذا الحساب المستقل بأن الأرباح المحتجزة الخاصة بشركة الفوزان ليست متاحة للتوزيع على مساهمي شركة الجمعان، وهو الأمر الذي غالباً يحدث في الاندماج القانوني (اندماج شركة في

شركة أخرى قائمة). ويعني ذلك، أن القيد الأول يعكس المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق - بافتراض إدماج حقوق المساهمين - مع احتفاظ الشركة التابعة باستقلالها كشخصية اعتبارية بالمفهوم القانوني.

أما القيد الثاني فقد خصص لتسجيل تكاليف تنفيذ الاندماج كمصروفات. وقد سبق أن أشرنا في الفصل الرابع إلى أن هذا الإجراء يعتبر من متطلبات المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وبالرغم من أن مصروفات شركة الجمعان سوف تزداد بالقيد الثاني، إلا أن ذلك لا يستلزم تعديلاً لمصروف ضريبة الدخل أو حسابات الالتزامات. فالتكاليف المتعلقة بتنفيذ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق تثبت كمصروفات في السجلات المحاسبية ولكنها غير قابلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وبعد ترحيل القيدتين السابقين سوف تظهر عناصر القوائم المالية الخاصة بشركة الجمعان التي تتأثر بهذه العملية بالأرصدة التالية:

أرصدة عناصر القوائم المالية للشركة الداخلة التي تأثرت بعملية الاندماج	
مصروفات العمليات (٨٠ ٠٠٠ + ٨٥ ٠٠٠ ريال)	١٦٥ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل (٩٤ ٠٠٠ - ٨٥ ٠٠٠ ريال)	٩ ٠٠٠
التفدية (١٠٠ ٠٠٠ - ٨٥ ٠٠٠ ريال)	١٥ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان	٣٩٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال (٣٠٠ ٠٠٠ + ١٠٠ ٠٠٠ ريال)	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار (١٥٨ ٠٠٠ + ٥٠ ٠٠٠ ريال)	٢٠٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (١٣٤ ٠٠٠ - ٨٥ ٠٠٠ ريال)	٤٩ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	١٣٢ ٠٠٠

ومن الملاحظ عند ادماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق أن حساب الاستثمار في أسهم رأس مال التابعة يشبه حساب الاستثمار في الفرع الممسوك بمعرفة المركز الرئيسي والذي عرضناه في الفصل الأول. ومع ذلك فهناك اختلافاً بينهما وهو أنه في حالة الشركة التابعة نجد أن حساب استثمار شركة

الجمعان في أسهم رأس مال الفوزان يقابله الحسابات الثلاثة لحقوق الملكية بشركة الفوزان ومجملتها ٣٩٠.٠٠٠ ريال، أما في حالة الفرع نجد أن حساب الاستثمار في الفرع المسوك بمعرفة المركز الرئيسي يقابله حساب واحد ممسوك بمعرفة الفرع بعنوان المركز الرئيسي.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

إذا توفر في عملية الاندماج شروط المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يجب إعداد القوائم المالية الأربعة على أساس موحد عن الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الاندماج. وهذا الإجراء يتسق مع الافتراض بأن عملية الاندماج هي إدماجاً لحقوق المساهمين أكثر منها مجرد الحصول على أصول. ونعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠. مع ملاحظة أن العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة تم استبعادها خلال عملية التوحيد مثال ذلك إيرادات الفوائد المحصل بمعرفة شركة الجمعان من شركة الفوزان وقدره ١٠.٠٠٠ ريال.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
في تاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل
(وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ

المجموعة	الاستثمارات زائدة (نقص)	شركة التوازن	شركة الجمعان	
				قائمة الدخل
١٥٩٠ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠ (١٠ ٠٠٠)	٩٩٠ ٠٠٠ ١٠ ٠٠٠	الإيرادات صافي المبيعات إيراد (ومصرف) مقابل
١٥٩٠ ٠٠٠		٥٩٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	إجمالي الإيرادات
١ ٠٤٥ ٠٠٠		٤١٠ ٠٠٠	٦٣٥ ٠٠٠	التكاليف والمصروفات
١٩٥ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	١٦٥ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٧٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	مصروفات العمليات
٢١٩ ٠٠٠		٧٨ ٠٠٠	١٤١ ٠٠٠	مصروف الفوائد مصروف ضرائب الدخل
١ ٥٢٩ ٠٠٠		٥٣٨ ٠٠٠	٩٩١ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٦١ ٠٠٠		٥٢ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	صافي الدخل
١٦٥ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	قائمة الأرباح المحتجزة
٦١ ٠٠٠		٥٢ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، أول العام صافي الدخل
٢٢٦ ٠٠٠		١٥٢ ٠٠٠	٧٤ ٠٠٠	جملة فرعية
٤٥ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	التوزيعات
١٨١ ٠٠٠		١٣٢ ٠٠٠	٤٩ ٠٠٠	الأرباح للمحتجزة، نهاية العام

الميزانية العمومية			
الأصول			
٥٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	السفينة
٢٦٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	المخزون
١٨٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	أصول متداولة أخرى
	(٢٥ ٠٠٠)	٢٥ ٠٠٠	أوراق قرض (ودفع) مقابلة
(٣٩٠ ٠٠٠) (١)		٣٩٠ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال المخزون
٧٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (نصافي)
٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠		حق الاختراع
١ ٢٦٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	٥١٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول
الالتزامات وحقوق الملكية			
٧٦ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٦٦ ٠٠٠	صافي الدخل المستحق
٤٠٠ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠	٢٨٥ ٠٠٠	الالتزامات أخرى
٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال
			أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال
(٢٠٠ ٠٠٠) (١)	٢٠٠ ٠٠٠		
٢٠٨ ٠٠٠	(٥٨ ٠٠٠) (١)	٥٨ ٠٠٠	علاوة الإصدار
١٨١ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠	٤٩ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
صفر	(١٣٢ ٠٠٠) (١)	١٣٢ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في السنة
١ ٢٦٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	٥١٥ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونعرض قيد الاستبعاد الذي جاء في ورقة العمل السابقة في شكل قيد يومية عامة على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة العمل

في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

أسهم رأس المال - الفوزان	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الفوزان	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة - الجمعان	١٣٢ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان - الجمعان	٣٩٠ ٠٠٠

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات مرتبطة
بحقوق ملكية الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.

وإذا تفحصنا ورقة العمل السابقة اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في حالة الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يجب أن نلاحظ النقاط التالية :

١ - لم تتضمن القوائم المالية السابقة القائمة الموحدة للتغيرات في المركز المالي. وقد تعمدنا ذلك حتى نركز الانتباه على القضايا الأساسية. وعموماً، إذا تم إعداد الميزانية العمومية الموحدة، وقائمة الدخل الموحدة، وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة، يمكن إعداد القائمة الموحدة للتغيرات في المركز المالي باستخدام القوائم الثلاث السابقة بالإضافة إلى بعض المعلومات الأخرى مثل مصروف الاستهلاك والاستنفاد.

٢ - تم وضع الإيرادات والمصروفات المقابلة على سطر واحد في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل، ولذلك لا يستلزم الأمر إجراء قيد استبعاد لمثل هذه العناصر، حيث يتحقق الاستبعاد تلقائياً لمثل هذه العناصر عن طريق جمعها جبرياً. ولم يظهر في هذا المثال عمليات مقابلة أخرى كانت تستلزم استخدام عمود الاستبعادات في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل.

٣ - تم توحيد كل قائمتين ماليتين على التوالي طبقاً للدورة المحاسبية المألوفة. وطبقاً لذلك تم ترحيل صافي الدخل الموحد إلى قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة، ثم رحلت الأرباح المحتجزة الموحدة إلى الميزانية العمومية الموحدة.

٤ - لم تستبعد التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان في قائمة الأرباح المحتجزة بورقة العمل لأن هذه التوزيعات كانت قد دفعت إلى مساهمي شركة الفوزان قبل الاندماج وليس إلى شركة الجمعان.

٥ - تضمنت الأرباح المحتجزة الموحدة الأرباح المحتجزة الخاصة بشركتي الجمعان والفوزان استجابة لافتراض اندماج الحقوق. وطبقاً لذلك تم استبعاد الحساب المستقل في شركة الجمعان والخاص بالأرباح المحتجزة في الشركة التابعة.

القوائم المالية الموحدة

بناءً على البيانات التي انتهينا إليها في ورقة العمل السابقة، يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة كما سنوضحها في الصفحة التالية. وطالما أنه (عند توحيد البيانات) تم استبعاد العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة بين الشركتين القابضة والتابعة، فإن الأرصدة الموحدة تعكس عمليات شركتي الجمعان والفوزان مع الأطراف الخارجية فقط (Outside Parties).

والجدير بالذكر أنه لا توجد هناك خصائص أو سمات غير عادية لقائمة الدخل الموحدة أو الميزانية العمومية الموحدة في حالة الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. ومع ذلك، ينطوي اندماج الحقوق على تغيير محاسبي يمكن تبويه تحت نوع «التغير في الوحدة المحاسبية التي يعد عنها التقارير المحاسبية». ونتيجة لذلك فإن القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ، تتضمن تعديلاً لتعكس اندماج الحقوق مع شركة الفوزان. ويعتبر هذا العنصر تطبيقاً لأسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي وذلك عن طريق إضافة الأرباح المحتجزة أول العام الخاصة بشركة الفوزان وقدرها ١٠٠ ٠٠٠ ريال إلى الأرباح المحتجزة أول العام الخاصة بشركة الجمعان وقدرها ٦٥ ٠٠٠ ريال.

شركة الجمعان والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	
١ ٥٩٠ ٠٠٠		صافي المبيعات
		التكاليف والمصروفات
	١ ٠٤٥ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	١٩٥ ٠٠٠	مصروفات العمليات
	٧٠ ٠٠٠	مصروف الفوائد
١ ٥٢٩ ٠٠٠	٢١٩ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
٦١ ٠٠٠		صافي الدخل
هـله ريال		ربحية السهم العادي
١ ٥٣		(عدد الأسهم المتداولة ٤٠ ٠٠٠ سهم)

شركة الجمعان والشركة التابعة

القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	
٦٥ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة، أول العام كما سبق التقرير عنها
١٠٠ ٠٠٠		يضاف: تعديل ليعكس اندماج الحقوق مع شركة الفوزان
١٦٥ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة، أول العام، بعد تعديلها
٦١ ٠٠٠		يضاف: صافي الدخل
٢٢٦ ٠٠٠		جملة فرعية
		يطرح: توزيعات
	٢٥ ٠٠٠	شركة الجمعان (١/٨٣ هـله للسهم)
٤٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	شركة الفوزان (قبل الاندماج)
١٨١ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة، نهاية العام.

شركة الجمعان والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	الأصول	الأصول المتداولة :
٥٥ ٠٠٠			النقدية
٢٦٠ ٠٠٠			المخزون
١٨٠ ٠٠٠			أخرى
٤٩٥ ٠٠٠			إجمالي الأصول المتداولة
٧٥٠ ٠٠٠			الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٢٠ ٠٠٠			حق الاختراع
١ ٢٦٥ ٠٠٠			

الالتزامات وحقوق الملكية

		الالتزامات :
٧٦ ٠٠٠		ضرائب الدخل المستحقة
٤٠٠ ٠٠٠		أخرى
٤٧٦ ٠٠٠		إجمالي الالتزامات
		حقوق الملكية :
٤٠٠ ٠٠٠	١٠ ريال	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية
٢٠٨ ٠٠٠		علاوة الإصدار
٧٨٩ ٠٠٠	١٨١ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١ ٢٦٥ ٠٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Consolidation of Wholly Owned Pooled Subsidiary Subsequent to Date of Business Combination

سوف نتابع في هذا الجزء مثالنا السابق عن اندماج شركتي الجمعان والفوزان لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة الأولى التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن الشركات التابعة المندجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

The Equity Basis of Accounting for Pooled Subsidiaries

يعكس حساب الاستثمار الموجود في سجلات الشركة القابضة حصة هذه الشركة في القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة المندجة بأسلوب اندماج الحقوق. وطبقاً لذلك، لا توجد هناك تكلفة استثمار في الشركة التابعة المندجة بأسلوب اندماج الحقوق، ولكن يسجل الاستثمار على أساس حقوق ملكية الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة. والنتيجة المنطقية لذلك هي أن أساس الملكية يعد أكثر ملاءمة للمحاسبة عن نتائج العمليات في الفترات التالية لبد اندماج الشركة التابعة المندجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. ويعني ذلك أن أساس التكلفة لا يتلاءم مع حالة الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ولتوضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن شركة تابعة مندجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، نعود إلى مثالنا السابق المتعلق باندماج شركتي الجمع والفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠. حيث سبق أن افترضنا في جزء سابق من هذا الفصل أن الاندماج قد تم وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. فإذا افترضنا الآن شركة الفوزان حققت صافي دخل قدره ٦٠٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية ١٤٠٦/١٢/٣٠. وبتاريخ ١٤٠٦/١٢/٢٠ أعلن مجلس إدارة هذه الشركة توزيعات نقدية بواقع ٦٠ هلاله لكل سهم من الأسهم العادية المتداولة للشركة وقدرها ٤٠٠٠٠ سهم. وهذه التوزيعات تستحق الدفع في ٠٧/١/٨.

للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩.

وعند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، تقوم شركة الجمعان بإجراء قيود اليومية التالية لتسجيل نتائج عمليات شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الجمعان	
قيود اليومية وفقاً لأساس الملكية في الشركة القابضة	
لتسجيل نتائج عمليات شركة تابعة	
مملوكة بالكامل (بأسلوب اندماج الحقوق)	
التوزيعات المستحقة من الشركة التابعة ٢٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	٢٤٠٠٠
(٤٠٠٠٠ ريال × ٦٠ هـ/له)	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان	٢٤٠٠٠
إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان، وتستحق الدفع في ١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩ هـ.	
<hr/>	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان	٦٠٠٠٠
الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة	٦٠٠٠٠
إثبات ١٠٠٪ من صافي دخل شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.	

وبعد ترحيل القيدتين السابقين إلى دفتر أستاذ شركة الجمعان يظهر حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان على النحو التالي:

حساب الاستثمار في دفتر الأستاذ في الشركة القابضة
باستخدام أساس الملكية في المحاسبة عن
شركة تابعة متدبجة بالكامل (بأسلوب
اندماج الحقوق)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

التاريخ	البيان	الدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال للإندماج			٣٩٠ ٠٠٠ (دين)
١٤٠٦/١٢/٣٠	التوزيعات المعلقة بمعرفة شركة الفوزان		٢٤ ٠٠٠	٣٦٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠		٤٢٦ ٠٠٠

ويتضح من الحساب السابق، أن رصيد حساب استثمار شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ قدره ٤٢٦ ٠٠٠ ريال، وهذا المبلغ يتطابق تماماً مع حسابات حقوق الملكية في شركة الفوزان في ذلك التاريخ كما يتضح من الجدول التالي (راجع هذه البيانات مع بيانات الميزانية العمومية لشركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بالصفحة التالية).

حقوق الملكية في الشركة التابعة
المملوكة بالكامل تعادل رصيد حساب
الاستثمار الموجود بدفاتر الشركة القابضة

حسابات حقوق الملكية بشركة الفوزان

٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال
٥٨ ٠٠٠	علاوة الإصدار
١٦٨ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
<u>٤٢٦ ٠٠٠</u>	إجمالي حقوق الملكية بشركة الفوزان

ويتضح من ذلك، أن حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان يعكس حق شركة الجمعان في القيمة الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان بنسبة ١٠٠٪.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض فيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ، علماً بأن التوزيعات المستحقة الدائنة والمدينة المقابلة وقدرها ٢٤٠٠٠ ريال متعلقة بالتوزيعات المستحقة على شركة الفوزان لشركة الجمعان.

شركة الجمعان والشركة التابعة

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة مع تطبيق

أساس الملكية في المحاسبة عن الفترة التالية لاندماج شركة

تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

الوحدة	الاستبعادات الزيادة (نقص)	شركة الفوزان	شركة الجمعان	
١٧٨٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠) (١)	٦٨٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠ ٦٠ ٠٠٠	قائمة الدخل الإيرادات: صافي المبيعات الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة
١٧٨٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	٦٨٠ ٠٠٠	١ ١٦٠ ٠٠٠	إجمالي الإيرادات
١ ١٥٠ ٠٠٠ ٢٣١ ٠٠٠ ٤٩ ٠٠٠ ٢١٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠ ٨٠ ٠٠٠ ٩٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠ ١٥١ ٠٠٠ ٤٩ ٠٠٠ ١٢٠ ٠٠٠	التكاليف والمصروفات: تكلفة البضاعة المباعة مصروفات العمليات مصروفات القوائد مصروف ضرائب الدخل
١ ٦٤٠ ٠٠٠		٦٢٠ ٠٠٠	١ ٠٢٠ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
١٤٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	صافي الدخل

١٨١ ٠٠٠		١٣٢ ٠٠٠	٤٩ ٠٠٠	قائمة الأرباح المحتجزة
١٤٠ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، أول العام
				صافي الدخل
٣٢١ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	١٩٢ ٠٠٠	١٨٩ ٠٠٠	جمله فرعية
٣٠ ٠٠٠	(٦٤ ٠٠٠)	٢٤ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	التوزيعات
٢٩١ ٠٠٠	(٣٦ ٠٠٠)	١٦٨ ٠٠٠	١٥٩ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، نهاية العام
				الميزانية العمومية
				الأصول
		(٢٤ ٠٠٠)	٢٤ ٠٠٠	التوزيعات المستحقة المدينة والثلاثة المقبلة
	(٤٢٦ ٠٠٠)		٤٢٦ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة
١٣٥٤ ٠٠٠		٦٧٤ ١٠٠	٦٧٩ ٩٠٠	أصول أخرى
				إجمالي الأصول
١٣٥٤ ٠٠٠	(٤٢٦ ٠٠٠)	٦٥٠ ١٠٠	١ ١٢٩ ٩٠٠	
				الالتزامات وحقوق الملكية
٤٥٥ ٠٠٠		٢٢٤ ١٠٠	٢٣٠ ٩٠٠	الالتزامات
٤٠٠ ٠٠٠			٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال
—	(٣٠٠ ٠٠٠)	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال
٢٠٨ ٠٠٠	(٥٨ ٠٠٠)	٥٨ ٠٠٠	٢٠٨ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٢٩١ ٠٠٠	(٣٦ ٠٠٠)	١٦٨ ٠٠٠	١٥٩ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	(١٣٢ ٠٠٠)		١٣٢ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة
١٣٥٤ ٠٠٠	(٤٢٦ ٠٠٠)	٦٥٠ ١٠٠	١ ١٢٩ ٩٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونوضح فيما يلي عملية الاستبعاد التي جاءت بورقة العمل السابقة على شكل

قيد يومية :

شركة الجمعان والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة العمل

أسهم رأس المال - الفوزان	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الفوزان	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة - الجمعان	١٣٢ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - الجمعان	٦٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان - الجمعان .	٤٢٦ ٠٠٠
التوزيعات - الفوزان .	٢٤ ٠٠٠

استبعاد حساب الاستثمار والحسابات المتعلقة بحقوق الملكية
في الشركة التابعة، وكذلك الدخل من الاستثمار في التابعة .

ونعرض فيما يلي المظاهر الهامة التي تنطوي عليها ورقة العمل السابقة اللازمة
لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة :

- ١ - تم وضع التوزيعات المستحقة المدينة والدائنة المقابلة بين الشركتين على سطر واحد، مما أدى إلى استبعادهما تلقائياً دون الحاجة إلى إجراء قيد استبعاد .
- ٢ - ترتب على قيد الاستبعاد إلغاء كل العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة بخلاف ما جاء في البند السابق .
- ٣ - تعادل صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة . وكذلك تتعادل الأرباح المحتجزة الموحدة مع إجمالي مبلغ الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة في ورقة العمل كما هو موضح فيما يلي :

إجمالي مبلغ الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة
تتعاادل مع الأرباح المحتجزة الموحدة في ورقة العمل.

الأرباح المحتجزة في دفاتر شركة الجمعان:	ريال
الأرباح المحتجزة	١٥٩ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة	١٣٢ ٠٠٠
الإجمالي (يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة).	<u>٢٩١ ٠٠٠</u>

وقد حدث هذا التعادل بسبب أن شركة الجمعان تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الفوزان.

٤ - ترتب على قيد الاستبعاد إلغاء حساب الأرباح المحتجزة الخاص بالشركة القابضة والموجود في سجلات الشركة التابعة، لأن هذا الحساب يحمل رصيد يعادل رصيد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة أول العام (١٤٠٦)، وطبقاً لذلك يمكن توحيد القوائم المالية الثلاثة بدقة (قائمة الدخل، والأرباح المحتجزة والميزانية العمومية).

القوائم المالية الموحدة

بناءً على البيانات التي وردت في ورقة العمل السابقة نعرض فيما يلي القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة. ونوجه النظر إلى أن القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة يتم إعدادها بالطريقة المألوفة لأن عملية الاندماج تمت في الفترة المحاسبية السابقة.

شركة الجمعان والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	
١٧٨٠ ٠٠٠		صافي المبيعات
		التكاليف والمصروفات :
	١ ١٥٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٢٣١ ٠٠٠	مصروفات العمليات
	٤٩ ٠٠٠	مصروف الفوائد
١ ٦٤٠ ٠٠٠	٢١٠ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
١٤٠ ٠٠٠		صافي الدخل
هـله ريال		ربحية السهم (الأسهم العادية
٣ ٥٠		المتداولة ٤٠ ٠٠٠ سهم)

شركة الجمعان والشركة التابعة

القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

ريال	
١٨١ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، أول العام
١٤٠ ٠٠٠	يضاف: صافي الدخل
٣٢١ ٠٠٠	جملة فرعية
٣٠ ٠٠٠	يطرح: التوزيعات (حصة السهم ٧٥ هـله)
٢٩١ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، نهاية العام

شركة الجمعان والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	الأصول	أصول أخرى
١٣٥٤٠٠٠			
		الالتزامات وحقوق الملكية	
٤٥٥٠٠٠			الالتزامات
			حقوق الملكية:
	٤٠٠٠٠٠	أسهم رأس المال القيمة الاسمية ١٠ ريال	
	٢٠٨٠٠٠	علاوة الإصدار	
٨٩٩٠٠٠	٢٩١٠٠٠	الأرباح المحتجزة	
١٣٥٤٠٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	

قيود الإقفال

لقد أشرنا فيما سبق إلى أن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية تتجاهل المظهر أو الشكل القانوني وتتركز على الجوهر الاقتصادي للعلاقة التي تنشأ بين الشركتين القابضة والتابعة. وأشرنا أيضاً إلى أن التشريعات القانونية المنظمة للشركات تضع ضوابط عند المحاسبة عن الأرباح المحتجزة المتاحة للتوزيع. ويتبلور هذا الاتجاه في قيود الإقفال التالية التي تجربها شركة الجمعان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بعد إعداد القوائم المالية الموحدة.

شركة الجمعان (الشركة القابضة)
قيود الإقفال في ظل أساس الملكية عن شركة تابعة متدججة وفقاً لأسلوب اندماج
الحقوق

صافي المبيعات	١ ١٠٠ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة	٦٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات	١ ٠٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٣٦ ٠٠٠
(٦٠ ٠٠٠ - ٢٤ ٠٠٠ ريال)	
الأرباح المحتجزة (١٤٠ ٠٠٠ - ٣٦ ٠٠٠ ريال)	١٠٤ ٠٠٠

إقفال حسابات الإيراد والمصروفات، وتحويل صافي الدخل
المتاح قانوناً للتوزيع إلى حساب الأرباح المحتجزة، وفصل
٩٥٪ من الجزء الذي لم توزعه الشركة التابعة من صافي
دخلها.

الأرباح المحتجزة	٣٠ ٠٠٠
التوزيعات	٣٠ ٠٠٠
إقفال حساب التوزيعات.	

ومن الملاحظ أن القيد الأول استبعد مبلغ ٣٦ ٠٠٠ ريال من
الأرباح المحتجزة لشركة الجمعان، ويمثل الجزء غير متاح للتوزيع من
صافي دخل شركة الجمعان. وبحسب هذا المبلغ كما يلي:

تحديد الأرباح المحتجزة التي لم
توزعها الشركة التابعة

صافي دخل شركة الجمعان من الأرباح التي حققتها شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠ ريال
يطرح: حصة شركة الجمعان من توزيعات شركة الفوزان	٢٤ ٠٠٠
حصة شركة الجمعان (القابضة) في الأرباح المحتجزة في شركة الفوزان (التابعة)	٣٦ ٠٠٠

وبعد ترحيل القيدين السابقين يظهر حسابي الأرباح المحتجزة في دفتر أستاذ أستاذ شركة الجمعان على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة
بدفتر أستاذ الشركة القابضة
الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			٤٩ ٠٠٠ (دائن)
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقتال صافي الدخل المتاح للتوزيع		١٠٤ ٠٠٠	١٥٣ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقتال حاب التوزيعات	٣٠ ٠٠٠		١٢٣ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الانتماع وفقاً لأسلوب انتماع الحقوق		١٣٢ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقتال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٣٦ ٠٠٠	١٦٨ ٠٠٠

ومن الملاحظ أن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة الذي ظهر بعالية في دفتر أستاذ شركة الجمعان بعد الإقفال وقدره ١٦٨ ٠٠٠ ريال يعادل الأرباح المحتجزة في دفتر أستاذ شركة الفوزان بعد الإقفال (راجع في هذا الصدد بيانات الميزانية العمومية لشركة الفوزان في ورقة العمل السابقة). علاوة على ذلك، نجد أن إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بدفتر أستاذ شركة الجمعان وقدره ٢٩١ ٠٠٠ ريال (١٢٣ ٠٠٠ + ١٦٨ ٠٠٠ ريال) يساوي الأرباح المحتجزة الموحدة لكل من شركة الجمعان، والشركة التابعة كما يظهر في ١٤٠٦/١٢/٣٠.

ونوجه النظر إلى أنه يجب استبعاد رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة الذي يظهر في دفتر أستاذ شركة الجمعان في نهاية سنة ١٤٠٦ هـ عند إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة التالية - أي في ١٤٠٧/١٢/٣٠. فلذا افترضنا

على سبيل المثال، أن شركة الفوزان أعلنت عن توزيعات قدرها ٥٠.٠٠٠ ريال وكان صافي دخلها عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ١٠٠.٠٠٠ ريال، فعندئذٍ يجري قيد الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة العمل

في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

أسهم رأس المال - الفوزان	٢٠٠.٠٠٠
علاوة الإصدار - الفوزان	٥٨.٠٠٠
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - الجمعان	١٦٨.٠٠٠
دخل الاستثمار في الشركة التابعة - الجمعان	١٠٠.٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان - الجمعان	٤٧٦.٠٠٠
(٤٢٦.٠٠٠ + ١٠٠.٠٠٠ - ٥٠.٠٠٠ ريال)	
التوزيعات - الفوزان.	٥٠.٠٠٠

استبعاد حساب الاستثمار، والحسابات المتعلقة بحقوق الملكية في الشركة التابعة، وكذلك الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة.

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً
(وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق)

Consolidation of partially Owned Pooled Subsidiary on Date of Business Combination

حتى تتمكن من توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، نعود إلى مثالنا

السابق الذي عرضناه في الفصل الخامس المتعلق باندماج شركتي النصر والهلال، حيث نفترض أن المحاسبة عن عملية الاندماج تمت بين هاتين الشركتين بأسلوب اندماج الحقوق بدلاً من أسلوب الشراء. وكما أشرنا في الفصل الخامس، أصدرت شركة النصر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥، نهاية السنة المالية، ٥٧٠٠٠ سهم من أسهم رأس مالها مقابل ٣٨٠٠٠ سهم من إجمالي الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال وقدرها ٤٠٠٠٠ سهم. وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي تحملتها شركة النصر مبلغ ١٢٥٠٠٠ ريال. ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية المستقلة لكلتا الشركتين قبل الاندماج. وهذه القوائم مماثلة لتلك التي عرضناها في الفصل الخامس.

وعلى ضوء هذه المعلومات تقوم شركة النصر بإجراء قيود اليومية العامة التالية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ لتسجيل عملية إدماج شركة الهلال وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، مع ملاحظة أن القيد الأول يسجل حصة شركة النصر وقدرها ٩٥٪ من صافي الأصول (قيمتها الدفترية ٩٦٩٠٠٠ ريال) والأرباح المحتجزة لشركة الهلال.

شركة النصر (الشركة الدامجة)	
قيود اليومية لتسجيل الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق	
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ	
الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال [٤٠٠٠٠٠ + ٢٣٥٠٠٠]	٩٢٠٠٥٠
+ [٩٥ × (٣٣٤٠٠٠ + ٥٧٠٠٠)]	
أسهم رأس المال (٥٧٠٠٠ سهم × ريال واحد)	٥٧٠٠٠
علاوة الإصدار (٦٣٥٠٠٠ × ٩٥٪) - ٥٧٠٠٠ ريال	٤٥٦٢٥٠
الأرباح المحتجزة بالتابعة (٣٣٤٠٠٠ × ٩٥٪)	٣١٧٣٠٠
إثبات إصدار ٥٧٠٠٠ سهم عادي مقابل ٣٨٠٠٠ سهم من إجمالي	
الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال وقدرها ٤٠٠٠٠ سهم في	
المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.	
مصرفات تنفيذ عملية الاندماج	١٢٥٠٠٠
النقدية	١٢٥٠٠٠
إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الهلال	

شركة النصر والهلال
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

شركة النصر شركة الهلال		قائمتي الدخل	
ريال	ريال		صافي المبيعات
١ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٥٠٠ ٠٠٠		
			التكاليف والمصروفات
٦٥٠ ٠٠٠	٣ ٨٥٠ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
١٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠		مصروفات العمليات
٤٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠		مصروف الفوائد
١٢٦ ٠٠٠	٥٨٥ ٠٠٠		مصروف ضرائب الدخل
٩١٦ ٠٠٠	٥ ١١٠ ٠٠٠		إجمالي التكاليف والمصروفات
٨٤ ٠٠٠	٣٩٠ ٠٠٠		صافي الدخل
		قائمتا الأرباح المحتجزة	
٢٩٠ ٠٠٠	٨١٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة في بداية العام
٨٤ ٠٠٠	٣٩٠ ٠٠٠		يضاف: صافي الدخل
٣٧٤ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠		جملة فرعية
٤٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠		يطرح: التوزيعات
٣٣٤ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة في نهاية العام

الميزانيتان العموميتان

شركة النصر شركة الهلال	ريال	ريال	الأصول	التقديرات
	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠		المخزون
	٥٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠		أصول متداولة أخرى
	٢١٥ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (الصفافي)
	١ ١٠٠ ٠٠٠	٣ ٥٠٠ ٠٠٠		الشهرة
		١٠٠ ٠٠٠		
	١ ٩١٥ ٠٠٠	٥ ١٥٠ ٠٠٠		إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

٧٦ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
٨٧٠ ٠٠٠	٢ ٤٥٠ ٠٠٠	التزامات أخرى
	١ ٠٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد
٤٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال
٢٣٥ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٢٣٤ ٠٠٠	١ ٠٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١ ٩١٥ ٠٠٠	٥ ١٥٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وكما أشرنا في جزء سابق من هذا الفصل، تحمل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج على حساب المصروفات، ولكنها غير قابلة للخصم أو الاستنفاد عند تحديد وعاء ضريبة الدخل. ويعني هذا، أنه بالرغم من أن القيد الثاني سوف يؤدي إلى زيادة مصروفات شركة النصر إلا أنه سوف لا يؤثر على مصروف ضريبة الدخل وحسابات الالتزامات. ومن ثم فإن تكاليف تنفيذ الاندماج تمثل فرق دائم Permanent Difference وليس مجرد فرق وقي Timing Difference بين الدخل المحاسبي لشركة النصر قبل الضريبة ودخلها الخاضع للضريبة. فعند المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق لا تحصل الشركة على مزايا ضريبية فيما يتعلق بتكاليف تنفيذ الاندماج، وهو نفس الإجراء الذي يتبع عند عدم

حصول الشركة على مزايا ضريبية نتيجة استفاد الشهرة المشتراة.
هذا، وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة إلى دفتر الأستاذ سوف تظهر عناصر
القوائم المالية الخاصة بشركة النصر التي تتأثر بهذه العملية بالأرصدة التالية:

أرصدة عناصر القوائم المالية للشركة الداجمة التي تأثرت بعملية الاندماج	
مصروفات العمليات (٦٠٠ ٠٠٠ + ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٧٢٥ ٠٠٠
صافي الدخل (٣٩٠ ٠٠٠ - ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٢٦٥ ٠٠٠
النقدية (٢٠٠ ٠٠٠ - ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٧٥ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	٩٢٠ ٥٥٠
أسهم رأس المال (١ ٠٠٠ ٠٠٠ + ٥٧ ٠٠٠ ريال)	١ ٠٥٧ ٠٠٠
علاوة الإصدار (٥٥٠ ٠٠٠ + ٥٤٦ ٢٥٠ ريال)	١ ٠٩٦ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة (١ ٠٥٠ ٠٠٠ - ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٩٢٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٣١٧ ٣٠٠

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية
الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة. ونوضح فيما يلي عملية الاستبعاد التي
تظهر في ورقة العمل في شكل قيد يومية عامة:

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

القيود (أ)

أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال (٢٩٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪)	١٤ ٥٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة (النصر)	٣١٧ ٣٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال - النصر	٩٢٠ ٥٥٠
التوزيعات - الهلال (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪)	٢ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٤٦ ٢٥٠ - ٢٠٠٠ ريال)	٤٤ ٢٥٠
إستبعاد حساب الاستثمار، والحسابات المقابلة له وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة في بداية العام [٤٦ ٢٥٠ = ٥٪ × (٢٩٠ ٠٠٠ + ٢٣٥ ٠٠٠ + ٤٠٠ ٠٠٠)] [٤٦ ٢٥٠ مطروحاً منها حقوق الأقلية في التوزيعات (٤٠ ٠٠٠) ريال × ٥٪ = ٢٠٠٠ ريال].	

القيود (ب)

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٤ ٢٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٤ ٢٠٠
تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ (٨٤ ٠٠٠ × ٥٪ = ٤ ٢٠٠ ريال).	

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في
تاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً
(لأسلوب اندماج الحقوق)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	شركة النصر	شركة الهلال	الاستيعادات زيادة (نقص)	الموحدة
٦٥٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠		قائمة الدخل
٤٥٠٠٠٠٠	٣٨٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠		صافي المبيعات
٨٢٥٠٠٠	٧٦٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠		التكاليف والمصروفات:
١١٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٤٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٧١١٠٠٠	٥٨٥٠٠٠	١٢٦٠٠٠		مصروفات العمليات
٤٢٠٠			٤٢٠٠ (ب)	مصروف الفوائد
				مصروف ضرائب الدخل
				حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٦١٥٥٢٠٠	٥٢٣٥٠٠٠	٩١٦٠٠٠	٤٢٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٣٤٤٨٠٠	٢٦٥٠٠٠	٨٤٠٠٠	(٤٢٠٠)	صافي الدخل
١٠٨٥٥٠٠	٨١٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠	(١٤٥٠٠) (ج)	قائمة الأرباح المحتجزة
٣٤٤٨٠٠	٢٦٥٠٠٠	٨٤٠٠٠	(٤٢٠٠)	الأرباح المحتجزة أول الفترة
١٤٣٠٣٠٠	١٠٧٥٠٠٠	٣٧٤٠٠٠	(١٨٧٠٠)	صافي الدخل
١٨٨٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	(٢٠٠٠)	جملة فرعية
١٢٤٢٣٠٠	٩٢٥٠٠٠	٣٣٤٠٠٠	(١٦٧٠٠)	التوزيعات
				الأرباح المحتجزة، نهاية الفترة
				الميزانية العمومية
١٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠		الأصول
١٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠		التقديرات
٧٦٥٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٢٦٥٠٠٠		المعروفون
				أصول متداولة أخرى
				الاستثمار في أسهم
				رأس مال الشركة التابعة
	٩٢٠٠٥٠		(١٢٠٥٥٠) (د)	

٤٦٠٠٠٠٠		١١٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	الأصول طويلة الأجل (صافي)
١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠	الشهرة
٦٩٤٠٠٠٠	(٩٢٠٥٥٠)	١٩١٥٠٠٠	٥٩٤٥٥٥٠	إجمالي الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية
١٧٦٠٠٠٠		٧٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
٣٣٢٠٠٠٠		٨٧٠٠٠٠	٢٤٥٠٠٠٠	التزامات أخرى
٤٨٤٥٠	(أ) ٤٤٢٥٠			حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
	(ب) ٤٢٠٠			
١٠٥٧٠٠٠			١٠٥٧٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية
				ريال واحد
				أسهم رأس المال، القيمة الإسمية
	(أ) (٤٠٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠٠		١٠ ريال
١٠٩٦٢٥٠	(أ) (٢٢٥٠٠٠)	٢٢٥٠٠٠	١٠٩٦٢٥٠	علاوة للإصدار
١٢٤٢٣٠٠	(١٦٧٠٠)	٢٣٤٠٠٠	٩٢٥٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	(أ) (٣١٧٣٠٠)		٣١٧٣٠٠	الأرباح المحتجزة في التابعة
٦٩٤٠٠٠٠	(٩٢٠٥٥٠)	١٩١٥٠٠٠	٥٩٤٥٥٥٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ومن أهم الخصائص الواجب التركيز عليها فيما يتعلق بورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق ما يلي:

١ - تم في قيد التسوية (أ) استبعاد حصة الأقلية وقدرها ٥٪ في رصيد الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة أول العام، وكذلك نصيبهم من التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة. وقد ترتب على ذلك استبعاد هذه المبالغ من القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة.

٢ - في قيد التسوية (ب) جعل حساب حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة مدينياً بمبلغ ٤٢٠٠ ريال. وقد رحل هذا المبلغ إلى قطاع قائمة الدخل في ورقة العمل بغرض توحيد القوائم المالية، وكذلك جعل حساب الأرباح المحتجزة بشركة الهلال مدينياً بمبلغ ١٤٥٠٠ ريال في قيد التسوية (أ)، وقد رحل هذا المبلغ إلى السطر الأول المتعلق برصيد أول العام في قطاع الأرباح المحتجزة بورقة العمل. ويعني ذلك أن كل عمليات الاستبعاد التي تؤثر على

القوائم الموحدة بخلاف الميزانية العمومية يتم ترحيلها مباشرة إلى القطاع الملازم في القوائم الموحدة.

٣ - كما أشرنا سابقاً، يرحل إجمالي صافي الدخل من قطاع قائمة الدخل إلى قطاع قائمة الأرباح المحتجزة بورقة العمل، ثم يرحل إجمالي رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية العام إلى قطاع الميزانية العمومية الموحدة.

٤ - يهدف الطرف المدين في قيدي التسوية (أ)، (ب) إلى استبعاد حصة الأقلية في الأرباح المحتجزة أول العام في الشركة التابعة وقدرها ١٤ ٥٠٠ ريال، واستبعاد حصتهم في صافي دخل الشركة التابعة وقدرها ٤ ٢٠٠ ريال. ويرتّب على هذه العملية أن الأرباح المحتجزة الموحدة في نهاية العام تتضمن حصة شركة النصر في الأرباح المحتجزة للشركة التابعة فقط وقدرها ٩٥٪. وطبقاً لذلك يتكون إجمالي الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠ مما يلي:

الأرباح المحتجزة بشركة النصر نهاية العام	٩٢٥ ٠٠٠ ريال
يضاف ٩٥٪ من الأرباح المحتجزة لشركة الهلال نهاية	
الفترة (٣٣٤ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٣١٧ ٣٠٠
الأرباح المحتجزة الموحدة نهاية العام	١ ٢٤٢ ٣٠٠

٥ - يسفر الأثر التجميعي لمبلفي ٤٤ ٢٥٠ ريالاً و ٤ ٢٠٠ ريال بالطرف الدائن من قيدي الاستبعاد (أ)، (ب) عن مقدار حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في ١٤٠٥/١٢/٣٠ الذي يبلغ ٤٨ ٤٥٠ ريال. ويتطابق هذا المبلغ مع حصة الأقلية في إجمالي حقوق الملكية بالشركة التابعة وقدرها ٥٪ في ذلك التاريخ (٤٠٠ ٠٠٠ ريال + ٢٣٥ ٠٠٠ ريال + ٣٣٤ ٠٠٠ ريال = ٩٦٩ ٠٠٠ × ٥٪ = ٤٨ ٤٥٠ ريال).

القوائم المالية الموحدة:

بناءً على البيانات التي انتهينا إليها في ورقة العمل السابقة يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة كما سنعرضها في الصفحة

التالية. وسوف نلاحظ أن القوائم المالية الموحدة التي تعد عندما تكون الشركة التابعة مملوكة جزئياً تتشابه مع تلك القوائم التي تعد عندما تكون الشركة التابعة مملوكة كلياً باستثناء حقوق الأقلية. فتظهر حقوق الأقلية في كل من صافي دخل وأصول الشركة التابعة في كل من قائمة الدخل الموحدة والميزانية العمومية الموحدة على التوالي. علاوة على ذلك، فإن المبلغ المتعلق بالشركة التابعة في القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة هو حصة الشركة القابضة فقط وقدرها ٩٥٪ ونوضحها على النحو التالي:

تحديد المبالغ في القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة

ريال	تعديل الأرباح المحتجزة أول العام لتعكس اندماج الحقوق (٢٩٠ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	
٢٧٥ ٥٠٠		
٣٨ ٠٠٠	توزيعات الشركة التابعة قبل الاندماج (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	
	شركة النصر والشركة التابعة	
	قائمة الدخل الموحدة	
	عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ	
ريال	ريال	صافي المبيعات
٦ ٥٠٠ ٠٠٠		التكاليف والمصروفات:
	٤ ٥٠٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٨٢٥ ٠٠٠	مصروفات العمليات
	١١٥ ٠٠٠	مصروف الفوائد
	٧١١ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
٦ ١٥٥ ٢٠٠	٤ ٢٠٠	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٣٤٤ ٨٠٠		صافي الدخل
		ربحية السهم
٣٣ هـ		(عدد الأسهم العادية المتداولة ١ ٠٥٧ ٠٠٠ سهم)

شركة النصر والشركة التابعة
القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال
٨١٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، أول العام، كما سبق التقرير عنها
٢٧٥ ٥٠٠	يضاف: تعديل ليعكس اندماج الحقوق مع الشركة التابعة
١ ٠٨٥ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة، أول العام، بعد تعديلها
٣٤٤ ٨٠٠	يضاف: صافي الدخل
١ ٤٣٠ ٣٠٠	جملة فرعية
	يطرح توزيعات:
	شركة النصر (١٥ ملله لكل سهم)
١٨٨ ٠٠٠	شركة الهلال (قبل الاندماج)
<u>١ ٢٤٢ ٣٠٠</u>	الأرباح المحتجزة، نهاية العام

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	الأصول
		الأصول المتداولة
١٧٥ ٠٠٠		النقدية
١ ٣٠٠ ٠٠٠		المخزون
٧٦٥ ٠٠٠		أخرى
٢ ٢٤٠ ٠٠٠		إجمالي الأصول المتداولة
٤ ٦٠٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (الصافي)
١٠٠ ٠٠٠		الشهرة
<u>٦ ٩٤٠ ٠٠٠</u>		إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات

١٧٦ ٠٠٠	ضرائب الدخل المستحقة
٣ ٣٢٠ ٠٠٠	أخرى
<u>٤٨ ٤٥٠</u>	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة
٣ ٥٤٤ ٤٥٠	إجمالي الالتزامات
	حقوق الملكية
١ ٠٥٧ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد
١ ٠٩٦ ٢٥٠	علاوة الإصدار
<u>٣ ٣٩٥ ٥٥٠</u>	<u>الأرباح المحتجزة</u>
<u>٦ ٩٤٠ ٠٠٠</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Consolidation of partially owned Pooled subsidiary subsequent to date of business combination:

نمود إلى مثالنا السابق المتعلق باندماج شركتي النصر والهلal وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

فإذا افترضنا أن شركة الهلال أعلنت في ١٤٠٦/١١/٢٤ عن توزيعات نقدية بواقع ريال واحد لكل سهم، تستحق الدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦، وقد كان صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ مبلغ ٩٠ ٠٠٠ ريال. وعلى ضوء هذه المعلومات تجري شركة الهلال قيود اليومية التالية.

شركة الهلال	
قيود اليومية في شركة تابعة مملوكة جزئياً	
عن التوزيعات المعلن عنها والمدفوعة	
التوزيعات (٤٠.٠٠٠ سهم × ريال واحد) ٢٤ من ذي	٤٠.٠٠٠
القعدة ١٤٠٦	
التوزيعات المستحقة للأقلية (٤٠.٠٠٠ ريال × ٥٪)	٢.٠٠٠
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.	٣٨.٠٠٠
إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في ١٦ من ذي	
الحجة ١٤٠٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة	
١٤٠٦ هـ.	
التوزيعات المستحقة للأقلية ١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	٢.٠٠٠
التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة	٣٨.٠٠٠
التقديرة	٤٠.٠٠٠
إثبات دفع التوزيعات المعلن عنها في ٢٤ من ذي القعدة	
١٤٠٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة	
١٤٠٦ هـ.	

وعندما تقوم شركة النصر (الشركة القابضة) بتسجيل العمليات السابقة باستخدام أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة ستظهر قيود اليومية على النحو التالي :

شركة النصر

قيود اليومية في الشركة القابضة وفقاً لأساس
الملكية لتسجيل نتائج عمليات الشركة التابعة
المملوكة جزئياً بأسلوب اندماج الحقوق

التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة ٢٤ من ذي القعدة ٣٨ ٠٠٠
١٤٠٦ هـ

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال. ٣٨ ٠٠٠
إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال، وتستحق
الدفع في ١٦/١٢/١٤٠٦ للمساهمين المسجلين في غرة
ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

النقدية ٣٨ ٠٠٠
١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦
التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة. ٣٨ ٠٠٠
إثبات تحصيل التوزيعات من شركة الهلال.

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ٣٠ من ذي
الحجة ١٤٠٦ هـ ٨٥ ٥٠٠

(٩٠ ٠٠٠ ريال \times ٩٥٪)

دخل الاستثمار في الشركة التابعة ٨٥ ٥٠٠

إثبات ٩٥٪ من صافي دخل الشركة التابعة عن السنة
المنتية في ٣٠/١٢/١٤٠٦ هـ.

وبعد ترجيل هذه القيود في دفتر أستاذ شركة النصر سيظهر حساب
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال على النحو التالي :

حساب الاستثمار في أستاذ الشركة القابضة باستخدام

أساس الملكية في المحاسبة عن شركة تابعة

مملوكة جزئياً بأسلوب اندماج الحقوق

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس مال للإندماج			٩٢٠ ٥٥٠ (مدين)
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلقة بمعرفة الشركة التابعة		٣٨ ٠٠٠	٨٨٢ ٥٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل من الشركة التابعة	٨٥ ٥٠٠		٩٦٨ ٠٥٠

ويتضح من الحساب السابق أن رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وقدره ٩٦٨ ٠٥٠ ريال يعادل ٩٥٪ من إجمالي حسابات حقوق ملكية شركة الهلال في ذلك التاريخ، ونوضح ذلك في الجدول التالي :

٩٥٪ من إجمالي حقوق ملكية شركة تابعة

مملوكة جزئياً بأسلوب اندماج الحقوق

يعادل رصيد حساب استثمار الشركة القابضة

حسابات حقوق الملكية في شركة الهلال:	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٨٤ ٠٠٠
إجمالي حقوق ملكية شركة الهلال	١ ٠١٩ ٠٠٠
٩٥٪ من إجمالي حقوق ملكية شركة الهلال	
(١ ٠١٩ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٩٦٨ ٠٥٠

وطبقاً لذلك، نجد أن حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال يعكس حقوق ملكية شركة النصر بما يعادل ٩٥٪ من القيمة الدفترية لصافي أصول شركة الهلال.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ. ونوضح عملية الاستبعاد في شكل قيود يومية على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة	
قيود الاستبعاد في ورقة العمل في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ	
القيد (أ)	
أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال (٣٣٤ ٠٠٠ ريال × ٥٪)	١٦ ٧٠٠
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - النصر	٣١٧ ٣٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - النصر	٨٥ ٥٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال - النصر	٩٦٨ ٠٥٠
التوزيعات	٤٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٤٨ ٤٥٠ - ٢٠٠٠)	٤٦ ٤٥٠
استبعاد الاستثمار وحسابات حقوق الملكية في الشركة	
التابعة في بداية سنة ١٤٠٦، واستبعاد حساب الدخل من	
الاستثمار في التابعة ثم تحديد حقوق الأقلية في صافي	
أصول الشركة التابعة في بداية العام (٤٨ ٤٥٠ ريال)	
مطروحاً منها حصة الأقلية في التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ ريال	
× ٥٪ = ٢٠٠٠ ريال).	
القيد (ب)	
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٤ ٥٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.	٤ ٥٠٠
تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن	
السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ	

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة مع تطبيق أساس
الملكية في المحاسبة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة
جزئياً (وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق) عن السنة المنتهية في
١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة النصر	شركة الهلال	الاستثمارات الزيادة (النصر)	الموحدة
قائمة الدخل			
الإيراد:			
٥ ٦١١ ٠٠٠	١ ٠٨٩ ٠٠٠	٦ ٧٠٠ ٠٠٠	صافي المبيعات
٨٥ ٥٠٠	(٨٥ ٥٠٠) (أ)		الدخل من الاستثمار في التابعة
٥ ٦٩٦ ٥٠٠	١ ٠٨٩ ٠٠٠	٦ ٧٠٠ ٠٠٠	إجمالي الإيراد
التكاليف والمصروفات:			
٣ ٩٢٥ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	٤ ٦٢٥ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٥٥٦ ٠٠٠	١٢٩ ٠٠٠	٦٨٥ ٠٠٠	مصروفات المبيعات
٧١٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠	٨٨٠ ٠٠٠	مصروفات القوائد وضرائب الدخل
	٤ ٥٠٠ (ب)	٤ ٥٠٠	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٥ ١٩١ ٠٠٠	٩٩٩ ٠٠٠	٦ ١٩٤ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
٥٥٥ ٥٠٠	٩٠ ٠٠٠	٥٥٥ ٥٠٠	صافي الدخل
قائمة الأرباح المحتجزة			
٩٢٥ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠	١ ٢٥٩ ٠٠٠ (أ)	الأرباح المحتجزة، أول العام
٥٥٥ ٥٠٠	٩٠ ٠٠٠	٦٤٥ ٥٠٠ (ب)	صافي الدخل
١ ٤٣٠ ٥٠٠	٤٢٤ ٠٠٠	١ ٨٥٤ ٥٠٠	جملة فرعية
١٥٨ ٥٥٠	٤٠ ٠٠٠ (أ)	١٩٨ ٥٥٠	التوزيعات
١٢ ٣٧١ ٩٥٠	٣٨٤ ٠٠٠	١٢ ٧٥٥ ٩٥٠ (ب)	الأرباح المحتجزة، نهاية العام
الميزانية العمومية			
الأصول			
الاستثمار في أسهم رأس			
٩٦٨ ٠٥٠	(٩٦٨ ٠٥٠) (أ)		مال الشركة التابعة
٥ ١٩٥ ٠٠٠	١ ٩٦٠ ٠٠٠	٧ ١٥٥ ٠٠٠	أصول أخرى
٦ ١٦٣ ٠٥٠	٦ ٩٦٠ ٠٠٠	٧ ١٥٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول

٣٣٦١ ٥٥٠	٩٤٦ ٠٠٠	٢ ٤٢٠ ٥٥٠	الالتزامات وحقوق الملكية
			الالتزامات
			حقوق الأقلية في
٥٠ ٩٥٠	(٤٦ ٤٥٠ (أ)		صافي أصول التابعة
	(٤٥٠٠ (ب)		
١ ٥٥٧ ٠٠٠		١ ٥٥٧ ٠٠٠	أسهم رأس المال،
			القيمة الإسمية ريال واحد
			أسهم رأس المال،
(٤٠٠ ٤٠٠ (أ)	٤٠٠ ٠٠٠		القيمة الإسمية ١٠ ريال
١ ٠٩٦ ٢٥٠	(٢٣٥ ٠٠٠ (أ)	٢٣٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار
١ ٥٨٩ ٢٥٠	(٦٦٧ ٠٠٠ (أ)	٢٨٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	(٢١٧ ٣٠٠ (أ)	٣١٧ ٣٠٠	الأرباح المحتجزة في التابعة
٧١ ٥٥ ٠٠٠	(٩٦٨ ٠٥٠ (أ)	١ ٩٦٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونعرض فيما يلي أهم الخصائص التي يجب إدراكها من ورقة العمل السابقة:

١ - يتطابق صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة. وكذلك تعادل الأرباح المحتجزة الموحدة مع إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة، ونوضح ذلك فيما يلي:

إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بالشركة
القابضة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة

الأرباح المحتجزة في شركة النصر:

الأرباح المحتجزة
١ ٢٧١ ٩٥٠ ريال
٣١٧ ٣٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة

الإجمالي (يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة) ١ ٥٨٩ ٢٥٠

٢ - يترتب على تجميع مبلغ ٤٦ ٤٥٠ ريال، ٤ ٥٠٠ ريال بالطرف الدائن من قيدي الاستبعاد (أ) و (ب) إظهار حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦هـ، وهي تعادل في نفس الوقت ٥٪ من حقوق الملكية في الشركة التابعة في ذلك التاريخ (٤٠٠ ٠٠٠ + ٢٣٥ ٠٠٠ + ٣٨٤ ٠٠٠ = ١ ٠١٩ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٥٠ ٩٥٠ ريال).

القوائم المالية الموحدة

يتم إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة من واقع عمود البيانات الموحدة بورقة العمل وذلك على النحو الموضح فيما يلي:

شركة النصر والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

ريال	ريال	صافي المبيعات
٦٧٠٠ ٠٠٠		التكاليف والمصروفات
	٤ ٦٢٥ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٦٨٥ ٠٠٠	مصروفات العمليات
	٨٨٠ ٠٠٠	مصروف الفوائد وضرائب الدخل
٦ ١٩٤ ٥٠٠	٤ ٥٠٠	حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٥٠٥ ٥٠٠		صافي الدخل
٤٨ هـ		ربحية السهم
		(الأسهم العادية المتداولة ١٠٥٧ ٠٠٠ سهم)

شركة النصر والشركة التابعة

القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

ريال	الأرباح المحتجزة، أول العام
١ ٢٤٢ ٣٠٠	يضاف: صافي الدخل
٥٠٥ ٥٠٠	جملة فرعية
١ ٧٤٧ ٨٠٠	يطرح: التوزيعات (بواقع ١٥ هـ للسهم)
١٥٨ ٥٥٠	الأرباح المحتجزة، نهاية العام
١ ٥٨٩ ٢٥٠	

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ
الأصول

ريال	ريال	
٧ ١٥٥ ٠٠٠		أصول أخرى
		الالتزامات وحقوق الملكية
		الالتزامات:
٣ ٣٦١ ٥٥٠		التزامات أخرى
٥٠ ٩٥٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
٣ ٤١٢ ٥٠٠		إجمالي الالتزامات
		حقوق الملكية:
١ ٠٥٧ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد
١ ٠٩٦ ٢٥٠		علاوة الإصدار
٣ ٧٤٢ ٥٠٠	١ ٥٨٩ ٢٥٠	الأرباح المحتجزة
٧ ١٥٥ ٠٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

قيود الإقفال:

بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الموحدة تجري شركة النصر قيود الإقفال اللازمة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الإقفال في الشركة القابضة في ظل أساس الملكية
عن شركة تابعة مندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

صافي المبيعات	٥ ٦١١ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة	٨٥ ٥٠٠
التكاليف والمصروفات	٥ ١٩١ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٤٧ ٥٠٠
[٩٠ ٠٠٠ - ٤٠ ٠٠٠ (ريال $\times ٩٥\%$)]	
الأرباح المحتجزة (٥٠٥ ٥٠٠ - ٤٧ ٥٠٠ ريال)	٤٥٨ ٠٠٠

إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، وتحويل صافي
الدخل المتاح للتوزيع قانوناً إلى حساب الأرباح
المحتجزة، وفصل ٩٥٪ من الجزء الذي لم توزعه الشركة
التابعة من صافي دخلها.

الأرباح المحتجزة	١٥٨ ٥٥٠
التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠

إقفال حساب التوزيعات.

وبعد ترحيل القيدتين السابقين يظهر حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر شركة
النصر على النحو التالي :

حساب الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			٩٢٥ ٠٠٠ (دنانير)
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل		٤٥٨ ٠٠٠	١ ٣٨٣ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠		١ ٢٢٤ ٤٥٠

حساب الأرباح المحتجزة في التابعة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الانتماع وفقاً لسلوب اندماج الحقوق		٣١٧٣٠٠	٣١٧٣٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إتقال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤٧٥٠٠	٣٦٤٨٠٠

يلاحظ أن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة والذي ظهر في دفاتر شركة النصر بعد الإقفال وقدره ٣٦٤ ٨٠٠ ريال يعادل ٩٥٪ من رصيد الأرباح المحتجزة بدفاتر شركة الهلال (٣٨٤ ٠٠٠ ريال \times ٩٥٪ = ٣٦٤ ٨٠٠ ريال). علاوة على ذلك، نجد أن إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر شركة النصر (٤٥٠ ٢٢٤ + ٣٦٤ ٨٠٠ ريال = ٨١٤ ٠٢٤ ريال) يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠.

والجدير بالذكر أن رصيد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة والذي يظهر بدفتر أستاذ شركة النصر في ١٤٠٦/١٢/٣٠ يجب أن يستبعد عند إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة التالية - أي في ١٤٠٧/١٢/٣٠. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن شركة الهلال أعلنت عن توزيعات قدرها ٥٠ ٠٠٠ ريال، (منها ٤٧ ٥٠٠ ريال لشركة النصر، ٢ ٥٠٠ ريال لمساهمي الأقلية)، وكان صافي دخلها عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال (منها ٩٩ ٧٥٠ ريال تخص شركة النصر، والباقي وقدره ٥ ٢٥٠ يخص مساهمي الأقلية) عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠، فعندئذٍ يجب إجراء قيد الاستبعاد التالي في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠.

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٧/١٢/٣٠

القيد (أ)	
أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال (٣٨٤ ٠٠٠ ريال × ٥٪)	١٩ ٢٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة - النصر	٣٦٤ ٨٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة	٩٩ ٧٥٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال - النصر (٩٦٨ ٠٥٠ + ٩٩ ٧٥٠ - ٤٧ ٥٠٠ ريال)	١ ٠٢٠ ٣٠٠
التوزيعات - الهلال	٥٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٥٠ ٩٥٠ - ٢ ٥٠٠ ريال)	٤٨ ٤٥٠

استبعاد الاستثمار وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة كما تظهر في بداية سنة ١٤٠٧، واستبعاد صافي الدخل من التابعة، تم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية سنة ١٤٠٧ (٥٠ ٩٥٠ ريال) مطروحاً منها التوزيعات (٢ ٥٠٠ ريال).

القيد (ب):

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٥ ٢٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٥ ٢٥٠

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة عن
السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

المحاسبة عن العمليات المقابلة التي لا تنطوي على ربح أو خسارة Accounting for Intercompany Transactions not Involving Profit (GAIN) or Loss

بعد حدوث الاندماج، قد تدخل الشركة القابضة من ناحية والشركات التابعة لها من ناحية أخرى في عمليات تجارية مع بعضهما البعض. وعندئذٍ يجب على كل من الشركات القابضة والشركات التابعة المحاسبة عن هذه العمليات المقابلة بطريقة تسهل من إجراءات عملية التوحيد. ولتحقيق هذه الغاية، يجب إمسك حسابات مستقلة بدفتر الأستاذ للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المقابلة. وتحدد مثل هذه الحسابات المستقلة بوضوح تلك العناصر المتبادلة الواجب استبعادها عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ويترب على اتباع هذا الأسلوب المحاسبي أن تقتصر معلومات القوائم المالية الموحدة على الأرصدة والعمليات التي تنتج فقط من المعاملات والعمليات التي تتم بين مجموعة الشركات الموحدة من ناحية والأطراف الخارجية من ناحية أخرى.

ومن بين العمليات العديدة (بخلاف التوزيعات) التي تتم بين الشركة القابضة والشركات التابعة لها ما يلي :

- (أ) المبيعات من البضاعة.
- (ب) المبيعات من الأراضي والأصول القابلة للاستهلاك.
- (ج) المبيعات من الأصول غير الملموسة.
- (د) القروض بموجب أوراق تجارية أو حسابات تجارية.
- (هـ) تأجير الأصول.
- (و) تقديم الخدمات.

وتسفر عادةً العمليات الثلاث الأولى عن ربح أو خسارة، الأمر الذي يؤدي إلى تعقيد عملية إعداد القوائم المالية الموحدة. ولذلك سوف نؤجل مناقشة هذا النوع من العمليات إلى الفصل التالي.

القروض بموجب أوراق تجارية أو حساب مفتوح (جاري)

Loans on Notes or Open Account

يتوفر عادةً بالشركات القابضة موارد مالية ضخمة، ويتاح لها مصادر تمويل متعددة أكثر من الشركات التابعة. فضلاً عن ذلك، قد يكون من الأفضل اقتصادياً أن تتولى الشركة القابضة نيابة عن مجموعة الشركات المندمجة التعاقد مع البنوك في الحصول على القروض بمعدلات فائدة منخفضة نسبياً. وفي ظل هذه الظروف تقدم الشركة القابضة القروض إلى شركاتها التابعة لتمويل رأسمالها العامل أو أي احتياجات أخرى. وبصفة عامة تحمل الشركة القابضة شركاتها التابعة بمعدل فائدة أعلى من المعدل الذي تقتضيه به.

فإذا افترضنا على سبيل المثال، أنه خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ قدمت شركة الجمعان القروض النقدية التالية إلى شركة الفوزان التابعة والمملوكة لها بالكامل بموجب السندات الأذنية التالية:

القروض المقدمة من الشركة القابضة إلى شركاتها التابعة المملوكة بالكامل

المبلغ	معدل الفائدة %	فترة السند، بالشهور	تاريخ السند الأذني
١٠٠٠٠ ريال	١٠	٦	غرة صفر ١٤٠٧
١٥٠٠٠	١٠	٦	غرة ربيع ثاني ١٤٠٧
٢١٠٠٠	١٠	٦	غرة رمضان ١٤٠٧
٢٤٠٠٠	١٠	٦	غرة ذي القعدة ١٤٠٧

وكما أشرنا سابقاً، يجب على كل من شركة الجمعان (القابضة) وشركة الفوزان (التابعة) أن تمسك كل منهما سجلات مستقلة للتمييز بين القروض المتبادلة بين الشركتين والقروض الأخرى التي تعقد مع أطراف خارجية. ونوضح فيما يلي حسابات دفتر الأستاذ في كلتا الشركتين بافتراض سداد القروض السابقة في مواعيد استحقاقها. ونوضح بعد ذلك كيفية معالجة أرصدة هذه العمليات في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠. ونوجه النظر مرة أخرى إلى أهمية

تميز أرصدة الحسابات المقابلة في دفتر الأستاذ حتى نضمن الدقة في إجراء عملية الاستبعاد ونحن بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة .

حسابات دفتر الأستاذ في الشركة القابضة
والشركة التابعة عن عمليات القروض المقابلة

دفتر أستاذ شركة الفوزان		دفتر أستاذ شركة الجمعان	
أوراق الدفع المقابلة		أوراق القبض المقابلة	
٢/١ ١٠ ٠٠٠	٨/١ ١٠ ٠٠٠	٨/١ ١٠ ٠٠٠	٢/١ ١٠ ٠٠٠
٤/١ ١٥ ٠٠٠	١٠/١ ١٥ ٠٠٠	١٠/١ ١٥ ٠٠٠	٤/١ ١٥ ٠٠٠
٩/١ ٢١ ٠٠٠			٩/١ ٢١ ٠٠٠
١١/١ ٢٤ ٠٠٠			١١/١ ٢٤ ٠٠٠

الفوائد المستحقة الدائنة المقابلة

١٢/٣٠ ١ ١٠٠

الفوائد المستحقة المدينة المقابلة

١٢/٣٠ ١ ١٠٠

مصرف الفوائد المقابلة

٨/١ ٥٠٠
١٠/١ ٧٥٠
١٢/٣٠ ١ ١٠٠

إيراد الفوائد المقابلة

٨/١ ٥٠٠
١٠/١ ٧٥٠
١٢/٣٠ ١ ١٠٠

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية
الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستيعادات زيادة (نقص)	شركة الفوزان	شركة الجمعان	
		(٢٣٥٠)	٢٣٥٠	قائمة الدخل
				الإيرادات (المصروفات) المقابلة
				الميزانية العمومية
		(٤٦١٠٠)	٤٦١٠٠	أوراق القبض (الدفع) المقابلة

Discounting of Intercompany خصم الأوراق التجارية المقابلة
Notes

يقصد بالأوراق التجارية المقابلة، تلك الأوراق التي تنتج من عمليات تبادل بين شركات المجموعة الواحدة، ولذلك تظهر كأوراق قبض في إحدى شركات المجموعة ويقابلها أوراق دفع في شركات أخرى تنتمي إلى نفس المجموعة. وفي هذه الحالة يجب استبعاد كلا الحسابين في ورقة العمل. وإذا قامت شركة لديها ورقة قبض مقابلة بخصمها في أحد البنوك أو استخدامها في سداد حساب أحد الدائنين، فعندئذٍ تتحول العملية إلى علاقة مع طرف خارجي، ومن ثم يجب إعادة تبويب حساب ورقة الدفع المقابلة إلى حساب ورقة دفع عادية.

فإذا افترضنا، على سبيل المثال، أن شركة الجمعان قامت في غرة ذي الحجة ١٤٠٧ هـ بخصم ورقة القبض المستحقة من شركة الفوزان وقيمتها ٢٤٠٠٠ ريال بمعدل فائدة ١٢٪. فعندئذٍ تجري شركة الجمعان قيد اليومية التالي :

التقديية (٢٥ ٢٠٠ - ١ ٢٦٠ ريال)	٢٣ ٩٤٠
مصرفوف الفوائء (١ ٢٦٠ الخصم - ١٠٠٠ ريال*)	٢٦٠
أوراق قبض مقابلة	٢٤ ٠٠٠
إيراد فوائء مقابلة (٢٤ ٠٠٠ × ١٠٪ × $\frac{1}{17}$)	٢٠٠

إثبات خصم ورقة قبض تستحق بعد ستة أشهر من تاريخ صدورها في ١٤٠٧/١١/١ من شركة الفوزان بمعدل ١٠٪. وقد تم خصمها بمعدل ١٢٪ وحصلت القيمة نقداً على النحو التالي:

قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق [٢٤ ٠٠٠ +	
(٢٤ ٠٠٠ × ١٠٪ × $\frac{1}{17}$ × ١٢/٦)	٢٥ ٢٠٠
مصرفوف الخصم (٢٥ ٢٠٠ ريال × ١٢٪ × $\frac{5}{17}$)	١ ٢٦٠
المحصل نقداً.	٢٣ ٩٤٠

ويتضح من القيد السابق أنه تم الاعتراف بإيراد فوائء مقابلة عن فترة شهر واحد، وهي الفترة التي ظلت فيها ورقة القبض لدى شركة الجمعان. ويجب إجراء هذه المعالجة لأن شركة الفوزان سوف تسجل في دفاترها مصرفوف فوائء مقابلة عن فترة شهر واحد أيضاً.

وحتى نضمن المعالجة المحاسبية السليمة، يجب على شركة الجمعان إخطار شركة الفوزان بأنها خصمت ورقة القبض التي تبلغ قيمتها ٢٤ ٠٠٠ ريال. وفي مثل هذه الحالة سوف تجري شركة الفوزان القيد التالي في غرة ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

أوراق الدفع المقابلة	٢٤ ٠٠٠
مصرفوف الفوائء المقابلة	٢٠٠
أوراق الدفع	٢٤ ٠٠٠
الفوائء المستحقة	٢٠٠

(*) الفوائء التي سيحصلها البنك عن فترة الخصم.

تحويل ورقة الدفع المستحقة لشركة الجمعان المؤرخة
١٤٠٧/١١/١ بمعدل فائدة ١٠٪ من أوراق دفع مقابلة
إلى أوراق دفع خارجية. وتعتبر هذه العملية ضرورية لأن
شركة الجمعان قامت بخضم الورقة.

ومن الواضح في القيد السابق أن شركة الفوزان جعلت حساب الفوائد
المستحقة دائماً بمبلغ ٢٠٠ ريال بدلاً من الفوائد المقابلة المستحقة. والسبب في
ذلك أن شركة الفوزان سوف تسدد قيمة ورقة الدفع في تاريخ الاستحقاق إلى
البنك وليس إلى شركة الجمعان. ونوضح فيما يلي كيفية معالجة ورقة القبض
المقابلة المخصصة في ورقة العمل في ١٤٠٧/١٢/٣٠.

شركة الجمعان والشركة التابعة

ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية

الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستثمارات زيادة (نقص)	شركة الفوزان	شركة الجمعان	
				قائمة الدخل
		٢١٥٠*	٢١٥٠*	الإيرادات (والمصرفات) المقابلة
				الميزانية العمومية
		٢١٧٠٠**	٢١٧٠٠**	أوراق القبض (والدفع) المقابلة

(*) يقل هذا المبلغ بمقدار ٢٠٠ ريال عن ورقة العمل الجزئية السابقة بسبب خصم ورقة
قبض قيمتها ٢٤٠٠٠ ريال تحقق عنها إيراد فوائد عن شهر واحد بدلاً من شهرين.
(**) يتكون هذا المبلغ من ورقة القبض المؤرخة في ١٤٠٧/٩/١ وقيمتها ٢١٠٠٠ ريال
بالإضافة إلى الفوائد المستحقة وقدرها ٧٠٠ ريال.

Leases of Assets

تأجير الأصول

إذا قامت الشركة القابضة بتأجير أصول إلى الشركة التابعة، أو العكس،
فعندئذٍ يجب على كلتا الشركتين (المؤجرة والمستأجرة) أن يستخدمتا نفس
المبادئ المحاسبية عند معالجة عقد الإيجار. فإذا كان عقد الإيجار تشغيلياً

(Operating Lease) يجب على الشركة المؤجرة (سواء أكانت القابضة أم التابعة) أن تعالج القيمة الإيجارية الدورية المحصلة أو المستحقة كإيراد مقابل، وأن تقوم الشركة المستأجرة (سواء أكانت القابضة أم التابعة) بمعالجة القيمة الإيجارية الدورية المدفوعة أو المستحقة كمصروف مقابل. وإذا كان عقد الإيجار رأسمالياً (Capital Lease) يجب على المؤجرة معالجة العملية كبيع أصل، أما الشركة المستأجرة تعالجه كشراء أصل. ولأن عقد الإيجار الرأسمالي غالباً ما ينطوي على أرباح أو خسائر مقابلة فإننا سنؤجل مناقشته إلى الفصل التالي.

ولتوضيح كيفية معالجة عقد الإيجار التشغيلي المقابل في القوائم المالية الموحدة. نفترض أن شركة الجمعان أجرت قطعة أرض إلى شركة الفوزان بعقد إيجار مؤرخ ١٤٠٧/٢/١ هـ لمدة عشر سنوات بقيمة إيجارية ٢٥٠٠ ريال تدفع مقدماً كل شهر ابتداءً من غرة صفر ١٤٠٧ هـ.

وطبقاً للمعلومات السابقة سيظهر في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ إيراد إيجار في شركة الجمعان بمبلغ ٢٧٥٠٠ ريال يقابله مصروف إيجار بنفس القيمة في شركة الفوزان. وفي هذه الحالة يتم استبعاد كلا المبلغين بنفس الطريقة المتعارف عليها في عمليات الاستبعاد التي استخدمناها في الفصول السابقة. ومن المعروف أن عقد الإيجار التشغيلي لا يترتب عليه ظهور أصول مقابلة أو التزامات مقابلة فيما يتعلق بقيمة الأصل، بل يقتصر الأمر على المعالجة المحاسبية لمدفوعات ومتحصلات القيم الإيجارية في بداية كل شهر.

تقديم الخدمات Rendering of Services

قد تقدم إحدى شركات المجموعة خدمات إلى شركة أخرى في المجموعة المندمجة، مما يسفر عنه إيرادات خدمات مقابلة ومصروفات خدمات مقابلة. ومن الأمثلة الشائعة في هذا الصدد أتعاب أو رسوم الإدارة (Management Fee) التي تحملها الشركة القابضة على شركاتها التابعة.

وتقوم غالباً الشركة القابضة بتحميل الشركات التابعة بالأعباء الإدارية شهرياً محسوبة كنسبة مئوية من مبيعات الشركة التابعة، أو من إجمالي أصولها، أو على

أساس عدد العاملين فيها، أو باستخدام أي مقياس أخرى. وفي مثل هذه الحالة لا يستلزم الأمر معالجة جديدة لاستبعاد الإيرادات والمصروفات المقابلة الناتجة من الخدمات الإدارية التي تقدمها الشركة القابضة. ومع ذلك يجب أن نتأكد باستمرار من أن كل من الشركتين القابضة والتابعة قد قامتا بتسجيل الأتعاب الإدارية المقابلة في نفس الفترة المحاسبية.

ضرائب الدخل على العمليات المقابلة

Income Taxes Applicable to Intercompany Transaction

لم تنطوي عمليات الإيرادات والمصروفات المقابلة التي عرضناها في هذا الفصل على أرباح أو خسائر بالنسبة لمجموعة الشركات المندمجة. ويعد ذلك صحيحاً لأن الإيراد المقابل في شركة معينة يلغيه مصروف مقابل بنفس القيمة في شركة أخرى عند القيام بإجراءات توحيد القوائم المالية بواسطة ورقة العمل. ويعني ذلك، عدم وجود أثر لضريبة الدخل عند استبعاد الإيرادات والمصروفات المقابلة سواء أكانت كل من الشركة القابضة والشركات التابعة تدفع ضريبة الدخل بصفة مستقلة، أو أن هذه الضريبة تدفع على أساس موحد.

ملخص حول العمليات والأرصدة المقابلة

Summary: Intercompany Transactions and Balances

من الأمور التي ركزنا عليها في هذا الفصل أهمية إمساك دفتر أستاذ مستقل للعمليات المقابلة سواء بالشركة القابضة أو شركاتها التابعة، باعتبار أن تمييز هذه الحسابات يسهل كثيراً من عملية استبعاد العمليات والعناصر المقابلة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وأحياناً تتضمن القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة والشركة التابعة أرصدة متباينة بالنسبة للعمليات المتبادلة الأمر الذي يعوق عملية الاستبعاد. ولذلك يجب إجراء القيود المحاسبية اللازمة لتصحيح مثل هذه الأرصدة قبل إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة

(١) ناقش الفروق بين الميزانية العمومية الموحدة المعدلة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، والميزانية العمومية الموحدة المعدلة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وذلك في ضوء حالات الاندماج التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء أو أسلوب اندماج الحقوق.

(٢) وضح الهدف من استخدام «حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» عند المحاسبة عن اندماج الشركة التابعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

(٣) لماذا يختلف رصيد «حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» في السجلات المحاسبية للشركة القابضة إذا تمت المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق عنه فيما لو تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء؟

(٤) بلغ صافي الدخل «لشركة الشايح» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٢ هـ، ٦٠٠٠٠ ريال. وقامت شركة النفيسة في ذلك التاريخ بتنفيذ الاتفاق المبرم بينها وبين شركة الشايح، بشراء معظم الأسهم العادية المتداولة لشركة الشايح مقابل إصدار أسهم عادية.

وقد تضمنت الاستعدادات في ورقة العمل الخاصة بشركة النفيسة والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ، الآتي (تم إغفال الشرح) :

١٢٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
١٢٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

أ - هل تمت المحاسبة عن عملية اندماج شركتي النفيسة والشايح وفقاً لأسلوب الشراء أو وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟ إشرح.

ب - ما نسبة الأسهم العادية المتداولة لشركة الشايح التي تمت مبادلتها مع

الأسهم العادية لشركة النفيسة؟ إشرح.

(٥) كان رصيداً الأرباح المحتجزة لشركتي «العمرى» و«الفتيحي» في ٣٠ من رمضان ١٤٥٥ هـ، ٢٠٠٠٠٠٠ ريال، و ٨٠٠٠٠٠ ريال على التوالي. وتم في ذلك التاريخ تنفيذ الاتفاق المبرم بينهما للإندماج، وعليه أصبحت شركة الفتحي تابعة لشركة العمرى، حيث اشترت الأخيرة ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة للأولى.

ما قيمة الأرباح المحتجزة الموحدة التي تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة العمرى والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٥٥ هـ، إذا تمت المحاسبة عن عملية الاندماج:

أ - وفقاً لأسلوب الشراء؟ إشرح.

ب - وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟ إشرح.

(٦) لماذا تتسق المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأساس الملكية مع أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عملية الاندماج؟

(٧) كيف نحاسب كل من الشركة القابضة والشركة التابعة عن العمليات والأرصدة المقابلة، للتأكد من صحة استبعادها عند إعداد القوائم المالية الموحدة؟ إشرح.

(٨) ما العمليات المقابلة الخمس الشائعة بين شركة قابضة وشركة تابعة لها؟

(٩) أجرت «شركة النوشان» معرضاً للبيع إلى شركة تابعة ومملوكة لها بالكامل، وفقاً لعقد إيجار تشغيلي، وإيجار شهري قدره ٢٠٠٠ ريال. ما أثر استبعاد مبلغ ٢٤٠٠٠ ريال كإيراد إيجار يخص شركة النوشان، ومبلغ ٢٤٠٠٠ ريال كمصروف إيجار يخص الشركة التابعة، على ضرائب الدخل عند إعداد قائمة الدخل الموحدة؟ إشرح.

(١٠) هل يتم استبعاد أوراق القبض المقابلة التي تم خصمها لدى أحد البنوك عند إعداد الميزانية العمومية الموحدة؟ إشرح.

(١١) إشرح السمات الخاصة لقيد الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ثانياً - التمارين

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - يجب أن يتساوى دائماً رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة في دفاتر الشركة القابضة التي تمتلك الشركة التابعة ملكية جزئية بنسبة ٩٨٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق مع :

أ - إجمالي حسابات حقوق المساهمين في الشركة التابعة .

ب - إجمالي حسابات الأصول في الشركة التابعة .

ج - إجمالي حسابات حقوق المساهمين في الشركة التابعة ، بالإضافة إلى القيمة غير المستغلة من الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية في تاريخ الاندماج لصافي أصول الشركة التابعة القابلة للتحقق ذاتياً .

د - قيمة أخرى هي

٢ - أي الحسابات التالية لا يتأثر بقيد اليومية الذي تعده الشركة التابعة عندما تسلم أشعاراً من الشركة القابضة يفيد بأنها قامت بخضم ورقة القبض المسحوبة عليها خلال الفترة المحاسبية :

أ - حساب أوراق الدفع .

ب - حساب أوراق الدفع المقابلة .

ج - حساب فوائد دائنة مستحقة .

د - حساب فوائد دائنة مستحقة مقابلة .

هـ - لا شيء مما سبق .

٣ - يظهر قطاع حقوق المساهمين في الميزانية العمومية «شركة نوح» في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ على النحو التالي :

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٥٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين	٣٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد أصدرت «شركة آدم» ٢٥ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية، بقيمة إسمية مقدارها ريالان للسهم، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة نوح، في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق (وعليه أصبحت شركة نوح تابعة لشركة آدم).

يجب أن يشمل قيد اليومية الذي أعدته شركة آدم في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ، لتسجيل عملية الاندماج على حساب للأرباح المحتجزة دائناً بمبلغ:

- أ - صفر.
- ب - ١٥٠ ٠٠٠ ريال.
- ج - ٢٠٠ ٠٠٠ ريال.
- د - ٣٥٠ ٠٠٠ ريال.
- هـ - لا شيء مما سبق.

٤ - تعالج توزيعات الأرباح المعلنة بمعرفة الشركة التابعة قبل عملية الاندماج في قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة عن العام المالي الذي تمت فيه عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق:

- أ - بظهورها كبتد مستقل.
- ب - بجمعها مع توزيعات الأرباح المعلنة بمعرفة الشركة القابضة.
- ج - باستبعادها.
- د - بطريقة أخرى هي

٥ - حصلت «شركة البكيرية» في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ، نهاية العام المالي،

على ٩٤٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة السلمانية» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، مقابل إصدار ٤٧٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية مقدارها ١٠ ريالات للسهم، والقيمة العادلة الجارية له ٢٠ ريالاً. وكانت حقوق المساهمين في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

أسهم رأس المال، القيمة الاعتبارية للسهم ٥٠ ريالاً	٥٠٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٥٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٠٠٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين	٦٠٠٠٠٠ ريال

يجب عند إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية الاندماج (مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج) في دفاتر شركة البكيرية أن:

أ - يجعل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلمانية مدينياً بمبلغ ٩٤٠٠٠٠ ريال.

ب - يجعل حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة دائئاً بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ريال.

ج - يجعل حساب علاوة الإصدار (الذي يبلغ رصيده ١٨٤٠٠٠٠ ريال) مدينياً بمبلغ ٢٨٢٠٠٠ ريال.

د - يجعل حساب أسهم رأس المال دائئاً بمبلغ ٤٧٠٠٠ ريال.

٦ - يجب أن تشمل الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة البكيرية والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ علي (بالرجوع إلى الحقائق الواردة في السؤال الخامس):

أ - «الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - شركة البكيرية» مدينياً بمبلغ ٣٧٦٠٠٠ ريال.

ب - «الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلمانية» - شركة البكيرية» دائئاً بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ ريال.

ج- «أسهم رأس المال - شركة السلمانية» مدينة بمبلغ ٤٧٠٠٠ ريال.

د- «الأرباح المحتجزة - شركة السلمانية» مدينة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ريال.

٧- حصلت «شركة الشرنوبي» في بداية سنة ١٤٠١ هـ على ٩٩٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الصيخان» مقابل إصدار أسهم عادية في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وتطبق شركة الشرنوبي أساس الملكية في المحاسبة عن استثمارها في شركة الصيخان. ولم تحدث أي عمليات مقابلة تتضمن أرباح بين الشركتين خلال سنة ١٤٠١ هـ. وقد أظهرت قائمتي الدخل المستقلتين لشركتي الشرنوبي والصيخان عن سنة ١٤٠١ هـ صافي دخلاً مقداره ٤٦١٨٠ ريال، و ٩٠٠٠ ريال، على التوالي، مع التفاضلي عن آثار ضرائب الدخل الناتجة عن استخدام شركة الشرنوبي لأساس الملكية. يكون صافي الدخل الموحدة لشركة الشرنوبي والشركة التابعة عن سنة ١٤٠١ هـ:

أ - ٤٦١٨٠ ريال.

ب - ٥٥١٨٠ ريال.

ج - ٥٥٠٩٠ ريال.

د - ٥٤٦٢٨ ريال.

التمرين الثاني:

أعدت «شركة النبهانية» التابعة والمملوكة بالكامل «لشركة المذنب» قيد اليومية التالي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٤ هـ بناءً على تعليمات شركة المذنب:

أوراق الدفع المقابلة	١٨٠٠٠
مصرف الفوائد المقابلة	٢٧٠
أوراق الدفع	١٨٠٠٠
فوائد مستحقة دائنة	٢٧٠

لتحويل ورقة دفع مدتها ٦٠ يوم بمعدل ١٨٪، مستحقة

لشركة المذنب، ومؤرخة في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ من حساب أوراق الدفع المقابلة إلى حساب أوراق الدفع (الخاص بالدائنين الخارجيين). ويعتبر هذا الإجراء ضرورياً لأن شركة المذنب قامت بخضم ورقة الدفع في هذا التاريخ بمعدل ٢٠٪.

المطلوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل قيام شركة المذنب بخضم ورقة القبض المستحقة على شركة البهانية لدى البنك الأهلي التجاري في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٤ هـ، في دفاتر شركة المذنب. تعتبر السنة التجارية ٣٦٠ يوماً.

التمرين الثالث:

فيما يلي القطاع الخاص بقائمة الأرباح المحتجزة في ورقة عمل القوائم المالية الموحدة «لشركة البرنس» والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ، وهو التاريخ الذي قامت فيه شركة البرنس بمبادلة ١٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية مقابل الحصول على ٩٢٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأمير» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

القوائم الموحدة	استعدادات الزيادة (النقص)	شركة الأمير	شركة البرنس	
١٤٦٠٠٠	(٤٠٠٠) (أ)	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية السنة
٩٦٨٠٠	(٣٢٠٠)	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	صافي الدخل
٢٤٢٨٠٠	(٧٢٠٠)	٩٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	جملة فرعية
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	التوزيعات
٢٢٢٨٠٠	(٧٢٠٠)	٩٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	

وكان عدد الأسهم العادية لشركة البرنس والمتداولة منذ سنوات عديدة قبل عملية الاندماج ١٠٠٠٠٠ سهم.

المطلوب:

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة البرنس والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ.

التمرين الرابع:

تمتلك «شركة المازني» ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة عبد القادر»، وقد حصلت عليها في عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق في ٣٠ من المحرم ١٤٠١ هـ. وكانت قائمة الدخل غير الموحدة لشركة «المازني» في ٣٠ من المحرم ١٤٠٢ هـ كما يلي:

الإيرادات:

صافي المبيعات	٥٠٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل في الشركة التابعة	٢٧ ٠٠٠
الإيراد المقابل	٢٣ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات	٥٥٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات	٥١٠ ٠٠٠
صافي الدخل	٤٠ ٠٠٠ ريال

وقد أعلنت ودفعت كل من شركة المازني وشركة عبد القادر توزيعات مقدارها ١٠ ٠٠٠ ريال، وذلك خلال العام المنتهي في ٣٠ من المحرم ١٤٠٢ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود الإقفال الخاصة بشركة المازني في ٣٠ من المحرم ١٤٠٢ هـ.

التمرين الخامس:

أتمت «شركة التوفيق» عملية اندماجها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق مع «شركة النهضة» في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. وتم الحصول على ٤٨ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة النهضة، وعددها

٥٠ ٠٠٠ سهم، من خلال عملية الاندماج. وظهر من قائمة الدخل لشركة النهضة عن سنة ١٤٠٧ هـ أن صافي الدخل بالنسبة للسهم ٨,٠ ريال، وقد أعلنت شركة النهضة في ١٣ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ عند توزيع أرباح بواقع ٣٥,٠ ريال عن كل سهم، تدفع في ٦ من المحرم سنة ١٤٠٨ هـ إلى المساهمين المسجلين في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. ولم تحدث أي عمليات مقابلة أخرى خلال سنة ١٤٠٧ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل:

أ - إعلان شركة النهضة عن توزيع أرباح في سجلاتها المحاسبية.

ب - نتائج عمليات شركة النهضة عن سنة ١٤٠٧ هـ في السجلات المحاسبية لشركة التوفيق وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة.

التمرين السادس:

أصدرت «شركة المداح» في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٤ هـ، ١٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم (القيمة العادلة الجارية ٣٠ ريالاً)، مقابل الحصول على ٩٩ سهماً من الأسهم العادية المتداولة «لشركة طلال» وعددها ١٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج على النحو التالي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة

بعملية الاندماج. ١٥ ٠٠٠ ريال

تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية ٢٠ ٠٠٠

إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ٣٥ ٠٠٠ ريال

وظهرت حقوق المساهمين في شركة طلال في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ

كما يلي:

رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٤٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٧٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين	٢٢٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة المداح لتسجيل عملية الاندماج مع شركة طلال.

التمرين السابع

قامت «شركة جوهر» في ١٣ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ، بإقراض شركتها التابعة، شركة عبادي، مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال، مقابل سند إذني يستحق السداد بعد ٩٠ يوماً وبمعدل فائدة قدره ١٦٪. وقد قامت شركة جوهر في ١٢ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ، بخصم السند الإذني لدى البنك الأهلي التجاري بمعدل خصم قدره ٢٠٪.

المطلوب:

تحديد المبلغ الذي يجعل به حساب التقديرة مدينياً في قيد اليومية الذي نعهده شركة جوهر لتسجيل خصم السند الإذني المسحوب على شركة عبادي، (قرب المبلغ لأقرب ريال).

التمرين الثامن:

فما يلي الميزانيتين العموميتين لشركتين قبل عملية اندماجهما في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ:

(بالآلاف الريالات)		شركة الزباني	شركة خليل
الأصول			
التقديية	٦ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ريال	
المخزون	٤ ٠٠٠	٤٠٠	
الأصول الرأسمالية (صافي)	١٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠	
إجمالي الأصول	٢٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٠٠٠ ريال	
الالتزامات وحقوق المساهمين			
التزامات جارية	١ ٢٠٠ ريال	٢٠٠	
أسهم رأس المال القيمة الإسمية للسهم			
ريالاً واحداً.	٢ ٠٠٠	٢٠٠	
علاوة الإصدار	٦ ٠٠٠	٤٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٠ ٨٠٠	١ ٢٠٠	
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين	٢٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٠٠٠ ريال	

وقد حصلت شركة الزباني في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ، على كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة خليل مقابل إصدار ٢٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً) في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

المطلوب:

تحديد علاوة الإصدار الموحدة التي تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الزباني والشركة التابعة في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ.

التمرين التاسع:

قامت «شركة عبد الجواد» في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ بإقراض مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال إلى شركتها التابعة، شركة طلال صبحي، مقابل سند إذني لمدة ٩٠ يوماً وبمعدل فائدة قدره ١٤٪. وقامت شركة عبد الجواد في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ بخصم السند الإذني المسحوب على شركة طلال لدى أحد البنوك بمعدل خصم قدره ١٨٪.

المطلوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل خصم السند الإذني في السجلات

المحاسبية لشركة عبد الجواد، (قرب كافة القيم إلى أقرب ريال).

التمرين العاشر:

اندجت «شركة ماجد عبد الله» مع «شركة شايع النفيسة» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ من خلال عملية اندماج تتم المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء. وقد حققت شركة النفيسة صافي دخل قدره ١٠ ٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، كما أنها لم تعلن أو تدفع أية توزيعات خلال هذا العام. ولا توجد عمليات مقابلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج.

وكانت الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة عبد الله والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، كما يلي:

شركة ماجد عبد الله والشركة التابعة

الاستبعادات في ورقة العمل

٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ

(أ) ٥٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال - النفيسة
٦٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار - النفيسة
٧٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة - النفيسة
٢٠ ٠٠٠	المخزون السلعي - النفيسة
٤٠ ٠٠٠	الأصول الرأسمالية - النفيسة
١٨,٠٠٠	الشهرة - عبد الله

٢٣٤ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النفيسة - عبد الله

٢٤ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق الملكية للشركة التابعة في تاريخ الاندماج، ولتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً التي تم الحصول عليها، وتخصيص المتبقي للشهرة، ولتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج (٢٤٠ ٠٠٠ × ١٠ = ٢٤ ٠٠٠).

المطلوب:

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة عبدالله والشركة التابعة بافتراض أن عملية اندماجها تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بدلاً من أسلوب الشراء.

التمرين الحادي عشر:

تستخدم «شركة بندر» أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات «شركة فهد» التابعة والمملوكة لها بنسبة ٩٧٪ - وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وقد بلغ صافي مبيعات شركة بندر ٢٠٠٠٠٠٠ ريال، وإجمالي التكاليف والمصروفات ١٧٠٠٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٦ هـ. وكان صافي دخل شركة فهد ١٥٠٠٠٠ ريال، والتوزيعات المعلنة لمعرفتها ٧٠٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة بندر اللازمة لتسجيل حصتها في توزيعات وصافي دخل شركة فهد عن سنة ١٤٠٦ هـ.

التمرين الثاني عشر:

فيما يلي الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة «شركة البللومي» والشركة التابعة المملوكة لها جزئياً بنسبة ٩٩٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، وهو تاريخ الاندماج:

شركة البللومي والشركة التابعة

الاستبعادات في ورقة العمل

٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ

(أ) ٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال - الأخضر
٣٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار - الأخضر
٣٩٦ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - البللومي
٣٥٠٠	الأرباح المحتجزة - الأخضر

الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة الأخضر - البللومي	٨٩١٠٠٠
توزيعات - الأخضر	٣٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	٨,٢٠٠
لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية السنة مطروحاً منها توزيعات الأقلية.	

(ب) ٨٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة	٨٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول	٨٠٠

الشركة التابعة

لتحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ.

وقد أعلنت شركة الأخضر، قبل عملية اندماجها مع شركة البللومي، عن توزيعات ودفعاتها خلال العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، وذلك بما قيمته ٣٠٠٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة المستقلة لشركة الأخضر عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، وذلك قبل عملية الاندماج مع شركة البللومي.

التمرين الثالث عشر:

استخدمت «شركة الأهلي» بالخطأ أساس التكلفة في المحاسبة عن نتائج عملية «شركة الاتحاد» التابعة والمملوكة لها جزئياً بنسبة ٩٤٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، والتي اندمجت مع شركة الأهلي في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٣ هـ. وفيما يلي تفاصيل حساب الأرباح المحتجزة لشركة الاتحاد عن ثلاث سنوات من ذلك التاريخ.

الأرباح المحتجزة

٣٠٠٠٠ توزيعات	١٤٠٤/٥/٢٦ هـ	٤٧٠٠٠٠ رصيد	١٤٠٣/٥/٣٠ هـ
٢٠٠٠٠ صافي الخسائر	١٤٠٥/٥/٣٠ هـ	٦٠٠٠٠ صافي الدخل	١٤٠٤/٥/٣٠ هـ
٣٠٠٠٠ توزيعات	١٤٠٦/٥/٢٤ هـ	٨٠٠٠٠ صافي الدخل	١٤٠٦/٥/٣٠ هـ

المطلوب:

إجراء قيد التسوية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، واللازم لإثبات تحول شركة الأهلي إلى أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة لها. يجب أن يشمل القيد على الحساب أو الحسابات اللازمة لإعداد قائمة دخل شركة الأهلي عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ.

التمرين الرابع عشر:

حققت «شركة الرشد»، التابعة والمملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق ولشركة المقرن، صافي دخلاً قدره ٧٠٠٠٠ ريال، وأعلنت عن توزيع أرباح مقدارها ٢٠٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. وقد بلغ إجمالي إيراد شركة المقرن ٢٠٠٠٠٠٠ ريال، غير شامل لدخل الاستثمار في الشركة التابعة، وإجمالي التكاليف والمصروفات ١٢٠٠٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. وأعلنت شركة المقرن عن توزيع أرباح مقدارها ١٨٠٠٠٠ ريال خلال سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود الإقفال الخاصة بشركة المقرن في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

التمرين الخامس عشر:

حققت «شركة الطائي»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٦٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق ولشركة الهلال، عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، صافي دخلاً قدره ٥٠٠٠٠ ريال، كما أعلنت عن توزيع أرباح مقدارها ٢٠٠٠٠ ريال في ٢٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، على أن تدفع في ١٠ من

ذي القعدة ١٤٠٥ هـ، للمساهمين المسجلين في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الهلال، واللازمة لتسجيل نتائج عمليات «شركة الطائي» والإعلان عن التوزيعات، عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل، والخاصة بحقوق الأقلية في صافي دخل شركة الطائي عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ثالثاً - الحالات:

الحالة الأولى:

وقعت «شركة العقاد» في غرة ربيع الأول من عام ١٤٠٦ هـ عقداً مبدئياً مع «شركة المحفوظ» تمهيداً لإتمام عملية الاندماج التي تتفق وشروط استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عنها. ويقضي أحد شروط الاندماج بأن تصدر شركة العقاد أسهماً عادية إلى نجيب المحفوظ المساهم الوحيد في شركة المحفوظ، والتي سيتم تسجيلها في وزارة التجارة. إلا أن شركة العقاد قامت بسحب قائمة التسجيل الخاصة بالأسهم العادية لها نتيجة الظروف غير الملائمة التي تسود سوق الأسهم، وطبقاً لذلك لم تتم عملية الاندماج بعد.

وقد أصدرت «شركة المبارك» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ أسهماً عادية، التي كانت مسجلة في وزارة التجارة، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة المحفوظ. وتتوفر كافة الشروط اللازمة لاستخدام أسلوب اندماج الحقوق في عملية اندماج شركة المبارك وشركة المحفوظ. ورغم المعرفة بتوقف عملية الاندماج بين شركة العقاد وشركة المحفوظ، إلا أن مراجعي شركة المبارك يتساءلون عما إذا كان الشرط التالي الخاص بالمحاسبة وفقاً لأسلوب الاندماج، والمنشور في الرأي رقم ١٦ لمجلس المبادئ المحاسبية الأمريكية الخاص «بعمليات الاندماج»، ينطبق على هذه الحالة أم لا:

«أن تكون كل شركة داخلة في عملية الاندماج مستقلة استقلالاً تاماً، وأن لا تكون شركة تابعة، أو قطاعاً لشركة أخرى خلال الستين السابقتين لبدء خطة الاندماج».

المطلوب:

هل تستجيب عملية اندماج شركة المبارك وشركة المحفوظ لشروط استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عمليات الاندماج؟ اشرح.

الحالة الثانية:

عهد إليك، بوصفك مراجعاً مستقلاً، بمراجعة ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة والتي أعدها محاسب شركة عنيزة للمياه، والتي تستعين بخدماتك لأول مرة. وتقوم شركة عنيزة بتوصيل المياه إلى سكان ضواحي المدينة، وتشتري شركة عنيزة هذه المياه من شركة الهطلاني التابعة لها، والتي تأسست منذ خمس سنوات مضت، وقامت شركة عنيزة بشراء كافة أسهمها العادية والمتداولة في ذلك التاريخ نقداً. وقد علمت خلال فترة المراجعة والفحص بالآتي:

١ - تعتبر كلتا الشركتين من الشركات التي تقدم خدمات عامة، ولذا فكلتيهما تدخلان في نطاق سلطة مجلس الشؤون البلدية بالمدينة.

٢ - تحمل شركة الهطلاني شركة عنيزة بتكاليف نقل المياه منها إلى المستهلكين. ويصدق على تكلفة النقل، بالمعدل المتعارف عليه في مجال الخدمة، من مجلس الشؤون البلدية بالمدينة.

٣ - تحمل شركة الهطلاني شركة عنيزة، بصورة مستقلة، بقيمة المياه الموزعة على عملاء شركة عنيزة.

٤ - أظهرت أوراق عمل المراجعة القيم المراجعة التالية والخاصة بالقوائم المالية المستقلة لكل من الشركتين:

شركة عنيزة	شركة الهطلاني	
إجمالي الإيراد	٣ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	٣٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٧٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
حقوق المساهمين	٢ ٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠

وقد ظهرت ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة التي أعدها محاسب شركة عنيزة بالترتيب المناسب، فيما عدا أن حساب إيراد نقل المياه الخاص بشركة الهطلاني ورصيده ٦٠ ٠٠٠ ريال لم يتم مقابلته برصيد حساب مصروف نقل المياه الخاص بشركة عنيزة والذي يحمل نفس القيمة.

وقد برر محاسب شركة عنيزة الموقف هذا، بأن مصروف نقل المياه يحدد وفقاً للمعدل المتعارف عليه والمصلى عليه من مجلس الشؤون البلدية بالمدينة، وعليه لا يجب معالجته كمصروف وإيراد مقابل. كما أشار المحاسب علاوة على ذلك، إلى أن ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة تقابل حساب مبيعات المياه الخاص بشركة الهطلاني ورصيده ٢٠٠ ٠٠٠ ريال مع حساب مشتريات المياه الخاص بشركة عنيزة بالقيمة نفسها.

المطلوب:

هل توافق على موقف محاسب شركة عنيزة؟ اشرح.

الحالة الثالثة:

دفعت «شركة الراجح» مبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة ولشركة الخليفة» وذلك في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ. وكانت القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الخليفة في ذلك التاريخ ٨٨٠ ٠٠٠ ريال. وتحقق كلتا الشركتين أرباحاً عن عملياتهما منذ سنوات عديدة، كما أن السنة المالية لكل منهما تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة، ولم يكن لأي منهما أسهماً متداولة سوى الأسهم العادية فقط. وتتم المحاسبة عن عملية الاندماج هذه وفقاً لأسلوب الشراء، وستتبع شركة الراجح مبادئ محددة في تخصيص تكلفة استثمارها على الأصول التي حصلت عليها والالتزامات المفترضة.

المطلوب:

أ - إشرح المبادئ التي يجب أن تتبعها شركة الراجح في تخصيص تكلفة استثمارها على الأصول التي حصلت عليها والالتزامات المقرضة، بغرض إعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٢ من المحرم سنة ١٤٠٥ هـ.

ب - إشرح المبادئ التي يجب أن تتبعها شركة الراجح عند تطبيق أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عملية الاندماج مع شركة الخليفة، لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٢ من المحرم ١٤٠٥ هـ. بافتراض أن شركة الراجح حصلت على كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الخليفة في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ مقابل إصدار أسهمها العادية وأن كافة الشروط اللازمة لاستخدام أسلوب اندماج الحقوق تتوفر في هذه الحالة. يجب أن تتم الإجابة عن هذا المطلوب بصورة مستقلة عن إجابتك في المطلوب (أ).

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

أصدرت «شركة المترو» ٢٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية في الثاني من المحرم ١٤٠٦ هـ مقابل الحصول على ١٠٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة صمدو» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم من الأسهم العادية لشركة المترو ٤٠ ريالاً في تاريخ الاندماج. وتشتمل الميزانيتان العموميتان لشركة المترو وشركة صمدو قبل الاندماج مباشرة على المعلومات التالية:

شركة المترو

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات، الأسهم المصرح بها ١ ٠٠٠ ٠٠٠ سهم، والأسهم المصدرة والمتداولة	٦٠٠ ٠٠٠ سهم.
٣ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	علاوة الإصدار
٦ ٠٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١١ ٠٠٠ ٠٠٠	
٢٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي حقوق المساهمين

شركة صمدو

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات، الأسهم المصرح بها ٢٥٠ ٠٠٠ سهم، والأسهم المصدرة والمتداولة ١٠٠ ٠٠٠ سهم.	١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين	٧ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال

وفيما يلي المعلومات الإضافية:

١ - بلغ صافي الدخل عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ ١ ١٥٠ ٠٠٠ ريال بالنسبة لشركة المترو، و ٣٥٠ ٠٠٠ ريال بالنسبة لشركة صمدو. ولم يتضمن صافي دخل شركة المترو حصتها في صافي دخل شركة صمدو.

٢ - أعلنت شركة المترو عن توزيعات ودفعاتها خلال سنة ١٤٠٦ هـ، مقدارها ٩٠٠ ٠٠٠ ريال، كما أعلنت شركة صمدو عن توزيعات مقدارها ٢٢٠ ٠٠٠ ريال ودفعاتها إلى شركة المترو.

المطلوب:

إعداد قطاع حقوق المساهمين في الميزانية العمومية الموحدة لشركة المترو والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. وإجراء التحليل المؤيد لقيمة الأرباح المحتجزة الموحدة، مع تجاهل قيم ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

أقرضت «شركة العادل» في ٢٠ من شوال ١٤٠٦ هـ مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال إلى «شركة الراشد» التابعة والمملوكة لها جزئياً بنسبة ٩٢٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، مقابل سند أذني لمدة ٩٠ يوماً وبمعدل فائدة قدره ١٥٪ في السنة. وقد قامت «شركة العادل» بخصم السند الإذني لدى «بنك الرياض» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، بمعدل خصم قدره ١٨٪ في السنة.

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في :

أ - السجلات المحاسبية لشركة العادل .

ب - السجلات المحاسبية لشركة الراشد .

(مع تقريب جميع القيم لأقرب ريال) .

المشكلة الثالثة :

أصدرت «شركة الباز» في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، ١٥٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ١٠٠ ريال للسهم، مقابل ٩٧٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة النضيف» وعددها ١٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ٥٠ ريالاً للسهم، كما دفعت شركة الباز تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ومقاردها ١٥٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ. وقد أصبحت شركة النضيف تابعة لشركة الباز نتيجة عملية الاندماج هذه والتي تتوفر فيها الشروط اللازمة لتطبيق أسلوب اندماج الحقوق. ويتضمن الأستاذ العام لشركة الباز عقب عملية الاندماج مباشرة أرصدة الحسابات التالية :

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النضيف ١٧٨٩ ٦٥٠ ريال

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة (شركة النضيف) ٦٢٥ ٦٥٠

وقد حققت شركة النضيف صافي دخل قدره ٦٠٠٠٠ ريال، ولم تدفع أية توزيعات عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ.

المطلوب :

أ - إجراء قيود اليومية التي سبق أن أعدتها شركة الباز لتسجيل عملية اندماجها مع شركة النضيف وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الباز والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ.

المشكلة الرابعة:

أصدرت «شركة الجلوى» في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، نهاية السنة المالية، ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ٥ ريالاً للسهم (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٢ ريالاً) مقابل ١٨ ٨٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة و«شركة البلوى»، والقيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً. وقد دفعت شركة الجلوى ١٥٠ ٠٠٠ ريالاً في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، وتمثل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، منها ٦٠٪ تمثل الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة مباشرة بعملية الاندماج، و ٤٠٪ تمثل تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية الخاصة بعملية الاندماج.

وكانت حسابات حقوق المساهمين في كلتا الشركتين قبل عملية الاندماج مباشرة على النحو التالي:

شركة الجلوى	شركة البلوى	
٤ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠ ريال	أسهم رأس المال
١ ٥٠٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار
٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٨ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ١٠٠ ٠٠٠ ريال	

(*) يبلغ صافي الدخل ٢٦٠ ٠٠٠ ريال، والتوزيعات ١٢٠ ٠٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الجلوى في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ لتسجيل عملية الاندماج مع شركة البلوى وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الجلوى والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ.

المشكلة الخامسة:

تقوم «شركة الناصر» بتقديم قروضاً إلى «شركة الحلوس» التابعة والمملوكة لها بالكامل، مقابل سندات أذنية بمعدل فائدة قدره ١٥٪ في السنة. وفيما يلي القروض التي تمت قبل ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، نهاية العام المالي، ولمدة ١٢٠ يوماً:

غرة جمادى الأولى ١٤٠٣ هـ	١٥ ٠٠٠ ريال
٣٠ جمادى الأولى ١٤٠٣ هـ	٢٠ ٠٠٠

وقد قامت «شركة الناصر» في السادس من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ بخصم السند الأذني المسحوب في غرة جمادى الأولى لدى أحد البنوك بمعدل خصم قدره ١٨٪.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بالسندات الأذنية والتسويات المتعلقة بها في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ:

- أ- في السجلات المحاسبية لشركة الناصر.
- ب- في السجلات المحاسبية لشركة الحلوس.
- (قرب كافة القيم لأقرب ريال).

المشكلة السادسة:

فيما يلي قائمتي الأرباح المحتجزة المستقلتين «لشركة غادة» و«شركة الكاميلى» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٢ هـ (قبل عملية اندماجهما):

شركة غادة وشركة الكاميليا
قائمة الأرباح المحتجزة المستقلتان
عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ

شركة الكاميليا	شركة غادة	
٢٩٠ ٠٠٠ ريال	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	الأرباح المحتجزة في بداية السنة
٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	صافي الدخل
٣٧٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	جلة فرعية
٢٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	التوزيعات
٣٤٥ ٠٠٠ ريال	٥٦٠ ٠٠٠ ريال	الأرباح المحتجزة في نهاية السنة

وقد أصدرت شركة غادة في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ، ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ريالاً واحداً للسهم، مقابل ٥٤ ٦٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الكاميليا وعندها ٦٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة للإسمية ٣ ريالات للسهم. وكان رأس المال المدفوع الذي يخص السهم من أسهم شركة الكاميليا ٧ ريالات. ودفعت شركة غادة تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ومقدارها ٣٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ. ولا توجد عمليات مقابلة بين الشركتين قبل تاريخ الاندماج.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لحساب الآتي:

- أ - حقوق الأقلية في صافي دخل شركة الكاميليا عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.
- ب - صافي الدخل الموحد لشركة غادة والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.
- ج - حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الكاميليا في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.

د - الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة غادة والشركة التابعة في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٢ هـ.

المشكلة السابعة:

قام محاسب «شركة الخلود» بإجراء قيود اليومية التالية في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ:

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس	٧٨٣ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	١٦ ٠٠٠
أسهم رأس المال	٤٩ ٠٠٠
علاوة الإصدار للشركة التابعة	٣٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة للشركة التابعة	٤٥٠ ٠٠٠

لتسجيل إصدار ٤٩٠٠ سهم بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم مقابل ٩٨٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشمس وعلدها ١٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ٥ ريالات وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، ولترحيل علاوة الإصدار والأرباح المحتجزة لشركة الشمس بالقيم الدفترية لها في السجلات المحاسبية لشركة الشمس، ولتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الشمس (٨٠٠ ٠٠٠ ريال) في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ.

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس	٨٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٧٠ ٠٠٠
التقدي	١٥٠ ٠٠٠

لتسجيل دفع تكاليف تنفيذ عملية الاندماج مع شركة الشمس والتي كانت على النحو التالي:

٨٠ ٠٠٠	الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج
٧٠ ٠٠٠	تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية
١٥٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح المعالجة المحاسبية التي تمت في دفاتر شركة الخلود لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الشمس في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ.

ب - إجراء الآتي، بافتراض أن شركة الشمس حققت صافي دخلاً قدره ١٠٠٠٠٠ ريال، ولم تعلن عن توزيعات عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من صفر ١٤٠٧ هـ.

١ - قيد اليومية اللازم لتسجيل صافي دخل شركة الشمس في السجلات المحاسبية لشركة الخلود في ٣٠ من صفر ١٤٠٧ هـ.

٢ - الاستبعادات في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الخلود والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٧ هـ. (مع تجاهل ضرائب الدخل) .

المشكلة الثامنة:

كانت الاستبعادات في ورقة العمل (في شكل قيد يومية) الخاصة بشركة هيكل والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ، تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، على النحو التالي:

شركة هيكل والشركة التابعة

الاستبعادات في ورقة العمل

٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ.

أسهم رأس المال - التابعي	١٠٠ ٠٠٠	(أ)
علاوة الإصدار - التابعي	١٥٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة - التابعي (١٦٠ ٠٠٠ × ٠,١)	١٦ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في التابعة - هيكل (٢٠٠ ٠٠٠ × ٠,٩)	١٨٠ ٠٠٠	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة التابعي - هيكل	٤٠٥ ٠٠٠	
(٤٥٠ ٠٠٠ × ٠,٩)		
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٤١٠ ٠٠٠ × ٠,١)	٤١ ٠٠٠	

لاستبعاد الاستثمار في التابعة وتحليل حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية السنة (غرة ذي القعدة ١٤٠٣ هـ).

وقد حققت شركة التابعي صافي دخلاً قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ، كما أعلنت عن توزيع أرباح مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

- إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة هيكل في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، لتسجيل نتائج عمليات وتوزيعات شركة التابعي طبقاً لأساس الملكية في المحاسبة، مع تجاهل ضرائب الدخل.
- إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة هيكل والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ.

المشكلة التاسعة:

أتمت «شركة السعدون» عملية اندماجها مع «شركة الجارم» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ. وفتحت شركة السعدون بعد ذلك التاريخ مباشرة حساباً جارياً لشركة الجارم تستطيع من خلاله الحصول على النقدية اللازمة لها بمعدل فائدة سنوي قدره ١٠٪. وقد وافقت «شركة الجارم»، إضافة إلى ذلك، على أن تدفع شهرياً ٢٪ من صافي مبيعاتها الشهرية كأتعاب إدارية لشركة السعدون. واتفق على أن لا يتأخر دفع هذه الأتعاب عن اليوم العاشر من الشهر التالي لاستحقاق الأتعاب

على شركة الجارم.

وقد اكتشفت من خلال فحصك للقوائم المالية لشركة السعدون وشركة الجارم في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٧هـ، نهاية السنة المالية، أن كل شركة تمسك حساباً واحداً - معنون باسم الحساب المقابل - لتسجيل كافة العمليات المقابلة. وفيما يلي تفاصيل محتويات كلا الحسابين في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٧ هـ:

الأستاذ العام لشركة السعدون

حساب مقابل - شركة الجارم

التاريخ	البيان	مدين	دائن	رصيد
٢ جمادي الأولى	دفع سلفة نقدية	٤ ٥٠٠		٤ ٥٠٠ رصيد
٢٧ جمادي الأولى	دفع سلفة نقدية	٩ ٠٠٠		١٣ ٥٠٠
١١ جمادي الآخرة	أنتاعب إدارية محصلة		٢ ٠٠٠	١١ ٥٠٠
١٢ جمادي الآخرة	تحصيل سلفة ٢ جمادي الأولى وفوائدها	١٠ ٠٠٠		١٦ ٩٥٠
٢١ جمادي الآخرة	دفع سلفة نقدية	١٠ ٠٠٠		١٦ ٩٥٠
١١ رجب	أنتاعب إدارية محصلة		٢ ٢٠٠	١٤ ٧٥٠
٢٧ رجب	تحصيل سلفة ٢٧ جمادي الأولى وفوائدها		٩ ١٥٠	٥ ٦٠٠
٣٠ رجب	دفع سلفة نقدية	٥ ٠٠٠		١٠ ٦٠٠

الأستاذ العام لشركة الجارم

حساب مقابل - شركة السعدون

التاريخ	البيان	مدين	دائن	رصيد
٣ جمادي الأولى	استلام سلفة نقدية		٤ ٥٠٠	٤ ٥٠٠ دائن
٢٨ جمادي الأولى	استلام سلفة نقدية		٩ ٠٠٠	١٣ ٥٠٠
١٠ جمادي الآخرة	دفع الأتعاب الإدارية (١٠٠ ٠٠٠ × ٠,٠٢)	٢ ٠٠٠		١١ ٥٠٠
١١ جمادي الآخرة	سداد سلفة ٢ جمادي الأولى وفوائدها	٤ ٥٥٠		٦ ٩٥٠
٢٢ جمادي الآخرة	استلام سلفة نقدية		١٠ ٠٠٠	١٦ ٩٥٠
١٠ رجب	دفع الأتعاب الإدارية (١١٠ ٠٠٠ × ٠,٠٢)	٢ ٢٠٠		١٤ ٧٥٠
٢٦ رجب	سداد سلفة ٢٧ جمادي الأولى وفوائدها		٩ ١٥٠	٥ ٦٠٠

وقد تبين من أوراق عمل المراجعة أن صافي مبيعات شركة الجارم عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، ٣٣٠ ٠٠٠ ريال. وتستخدم كلتا الشركتين السنة التجارية وعدد أيامها ٣٦٠ يوماً في حساب الفوائد.

المطلوب:

- أ - إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة السعدون في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، مع إنشاء الحسابات المقابلة المستقلة والمناسبة من خلال قيود اليومية.
- ب - إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة الجارم في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، مع إنشاء الحسابات المقابلة المستقلة والمناسبة من خلال قيود اليومية
- ج - إعداد ورقة عمل جزئية للقوائم المالية الموحدة لتضمينها الحسابات المقابلة التي نشأت في المطلوب (أ) والمطلوب (ب).

المشكلة العاشرة:

أصدرت «شركة الشناوي» ٢٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ريالان للسهم (القيمة العادية الجارية ١٠ ريالات للسهم)، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الحناوي»، وعددها ٥ ٠٠٠ سهم، والقيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات، وذلك في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، وستظل شركة الحناوي شركة مستقلة بعد الاندماج. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها شركة الشناوي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء	
المرتبطة بعملية الاندماج	٢٠ ٠٠٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية الخاصة بعملية الاندماج	١٠ ٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٣٠ ٠٠٠ ريال

وفيا يلي الميزانيتين العموميتين المستقلتين لشركتي الاندماج في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٦ هـ، قبل عملية الاندماج:

شركة الشناوي وشركة الحناوي
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من رجب سنة ١٤٠٦ هـ

شركة الشناوي	شركة الحناوي	الأصول
٤٥٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال	الأصول المتداولة
٥٢٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	الأصول الرأسمالية (صافي)
	٢٠ ٠٠٠	الشهرة
٩٧٠ ٠٠٠ ريال	٤٧٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق المساهمين

٣٠٠ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال	التزامات جارية
١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
٢٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال القيمة الاسمية للسهم
		ريالان
	٢٥ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم
		٥ ريال
٢٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
١٢٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٩٧٠ ٠٠٠ ريال	٤٧٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

وقد نتجت الشهرة الخاصة بشركة الحناوي من شرائها لصافي أصول «شركة الاسناوي» في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٠ هـ، في عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. وكانت الأصول القابلة للتحقق ذاتياً والالتزامات الخاصة بشركة الحناوي والتي تختلف قيمها العادلة الجارية عن قيمها الدفترية في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

القيم الدفترية	القيم العادلة الجارية	المخزون
٦٠ ٠٠٠ ريال	٦٥ ٠٠٠ ريال	
٣٠٠ ٠٠٠	٣٤٠ ٠٠٠ (صافي)	الأصول الرأسمالية
٢٠٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل

وليس هناك عمليات مقابلة بينها قبل عملية الاندماج.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الخناوي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، في السجلات المحاسبية لشركة الشناوي، وذلك وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل، وإعداد ورقة العمل الخاصة بالميزانية العمومية الموحدة لشركة الشناوي والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ. يجب أن تعكس الأرصدة الخاصة بشركة الشناوي القيم الواردة في قيود اليومية في المطلوب (أ).

المشكلة الحادية عشرة:

حصلت «شركة العنبري» في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ، على ٩٣٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الجمعة» مقابل إصدار ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ريالان للسهم (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٠ ريالات) وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، والتي دفعتها شركة العنبري في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ، على النحو التالي:

الرسم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج	٣٤ ٧٥٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٥٥ ٢٥٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٩٠ ٠٠٠ ريال

ولم تكن هناك عمليات مقابلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج، وعليه أصبحت شركة الجمعة تابعة لشركة العنبري.

وفيا يلي القوائم المالية المستقلة للشركتين قبل عملية الاندماج:

شركة العنبري وشركة الجمعة
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ

شركة العنبري	شركة الجمعة	صافي الدخل
١٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	صافي المبيعات
		التكاليف والمصروفات :
١ ٠٠٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	مصروفات العمليات
٥٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	مصروف الفوائد
١٨٠ ٠٠٠	١٢٩ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
١ ٣٨٠ ٠٠٠	٧١٤ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
١٢٠ ٠٠٠ ريال	٨٦ ٠٠٠ ريال	صافي الدخل
		قائمة الأرباح المحتجزة
٥٦٠ ٠٠٠ ريال	٢٥٠ ٠٠٠ ريال	رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة
١٢٠ ٠٠٠	٨٦ ٠٠٠	يضاف : صافي الدخل
٦٨٠ ٠٠٠ ريال	٣٣٦ ٠٠٠ ريال	جملة فرعية
٥٠ ٠٠٠		يطرح : التوزيعات
٦٣٠ ٠٠٠ ريال	٣٣٦ ٠٠٠ ريال	رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة

الميزانيتان العموميتان
الأصول

النقدية	٢٥٠٠٠٠	ريال	١٥٠٠٠٠	ريال
المخزون	٨٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠	
أصول متداولة أخرى	٥٠٠٠٠٠		٢٦٠٠٠٠	
الأصول الرأسمالية (صافي)	٣٤٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠	
براءات الاختراع			٨٠.٠٠٠	
إجمالي الأصول	٥٠١٠٠٠٠	ريال	٢٥٩٠٠٠٠	ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

ضرائب الدخل المستحقة	٤٠٠٠٠	ريال	٦٠٠٠٠	ريال
التزامات جارية أخرى	٣٩٠٠٠٠		٨٥٤٠٠٠	
التزامات طويلة الأجل	٩٥٠٠٠٠		١٢٤٠٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم	١٥٠٠٠٠٠			
ريالان				
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية				
للسهم ١٠ ريالان.			١٠٠٠٠٠	
علاوة الإصدار	١٥٠٠٠٠٠			
الأرباح المحتجزة	٦٣٠٠٠٠		٣٣٦٠٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٥٠١٠٠٠٠	ريال	٢٥٩٠٠٠٠	ريال

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤هـ، في السجلات المحاسبية «لشركة العنبري»، لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الجمعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل (في شكل قيد يومية)، وإعداد ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة لشركة العنبري والشركة التابعة

في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ. يجب أن تعكس أرصدة العنبري القيم الواردة في قيود اليومية في المطلوب (أ).

المشكلة الثانية عشرة:

قامت «شركة العربي» ببدالة أسهمها العادية مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية «لشركة العدوى» على أساس سهماً واحداً لكل أربعة أسهم، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ.

وكان سعر بيع السهم العادي «لشركة العربي» في سوق الأوراق المالية في ذلك التاريخ ٧ ريالاً، وتم تسجيل الاستثمار على هذا الأساس. وتمثل الأسهم العادية التي تمت مبادلتها أسهم خزينة كانت قد اشترتها شركة العربي قبل ثلاث سنوات من عملية الاندماج بسعر ٤,٥ ريال. وتتفق عملية الاندماج هذه وشروط أسلوب اندماج الحقوق، ويتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج.

ولم يكن من المتاح معرفة سعر السوق لأسهم شركة العدوى في تاريخ الاندماج. وكانت حقوق المساهمين في شركة العدوى ١,٦ ريال لكل سهم من الأسهم العادية. وقد برر أعضاء مجلس إدارة شركة العربي معدل التبادل للأسهم العادية لشركة العدوى على أساس أن قيمة الأصول الرأسمالية كانت أقل من المقرر.

وكانت الميزانيتان العموميتان للشركتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ على النحو التالي:

شركة العربي وشركة العدوي
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

شركة العدوي	شركة العربي	الأصول
ريال (١٨٠٠)	٥٠ ٠٠٠	التقديرة
	٤٢ ٠٠٠	أوراق القبض
	(١٥ ٠٠٠)	أوراق القبض المخصوصة
	١ ٤٥٠	مدينو فوائد مستحقة
٦٨ ٨٠٠	٦٨ ٠٠٠	حسابات العملاء
	٢٥ ٠٠٠	مدينون - شركة العدوي
٢٢ ٥٠٠	١٧٧ ٠٠٠	المخزون
	٧٠ ٠٠٠	الاستثمار في رأس مال شركة العدوي
٢٤٠ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠	الأصول الرأسمالية
(٦٠ ٠٠٠)	(٤٠ ٠٠٠)	متجمع الاستهلاك
٣ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠	أصول أخرى
ريال ٢٧٢ ٥٠٠	ريال ٧١٠ ٤٥٠	إجمالي الأصول

شركة العدوي	شركة العربي	الالتزامات وحقوق المساهمين
ريال ٢٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠	أوراق الدفع
٤ ٧٥٠	٣٠٠	دائنو فوائد مستحقة
٣٣ ٨٠٠	٨٥ ٤٠٠	حسابات الموردين
٢٥ ٠٠٠		دائنون - شركة العربي
٩ ٠٧٥	١٣ ٠٠٠	التزامات مستحقة أخرى
١٠٠ ٠٠٠		قرض سندات ١٦٪ يستحق في غرة ربيع الثاني ١٤٠٣ هـ.
		أسهم رأس المال، قيمة إسمية للسهم
	٣٠٠ ٠٠٠	٥ رياللات.

أسهم رأس المال، قيمة إسمية للسهم		
ريالاً واحداً.	٤٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	١٥٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٣٤ ٨٧٥	١١٦ ٧٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٢٧٢ ٥٠٠ ريال	٧١٠ ٤٥٠ ريال

وفيا يلي المعلومات الإضافية المتاحة:

١ - كانت بيانات قائمتي الدخل للشركتين عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ كما يلي:

شركة العربي	شركة العدوى	
٦٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ٠٠٠ ريال	صافي المبيعات
٥٥٠ ٠٠٠	١٨٩ ١٢٥	التكاليف والمصروفات
٥٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٨٧٥ ريال	صافي الدخل

٢ - قامت شركة العربي بتحويل مبلغ ١٣ ٠٠٠ ريال في صورة برقية إلى بنك شركة العدوى في الثاني من المحرم ١٤٠٤ هـ لتغطية الرصيد المكشوف للنقدية وتوفير النقدية اللازمة لرأس المال العامل. ويعتبر هذا المبلغ (١٣ ٠٠٠ ريال) بمثابة سلفة إضافية لشركة العدوى.

٣ - تشتمل أوراق الدفع الخاصة بشركة العدوى على ورقة دفع تحت الطلب بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٥٪ لرئيس مجلس إدارة شركة العربي، وهو ليس موظفاً بشركة العدوى. وهذه الورقة مؤرخة في غرة رجب ١٤٠٢ هـ، وتُدفع الفوائد عنها في غرة رجب وغرة محرم من كل سنة. ويخص المتبقي من أوراق دفع شركة العدوى، والتي تم دفع الفوائد المستحقة عنها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، شركة العربي التي قامت بخخصها لدى أحد البنوك.

المطلوب:

أ - إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة العربي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

ب - إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، وإجراء الاستبعادات في ورقة العمل المرتبطة بها لشركة العربي والشركة التابعة. يجب أن تعكس الأرصدة الخاصة بشركة العربي قيود التسوية في المطلوب (أ). (مع تجاهل ضرائب الدخل).

الفصل الثامن

القوائم المالية الموحدة: أرباح وخسائر العمليات (المقابلة) بين شركات المجموعة:

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: INTERCOM- PANY PROFIT (GAINS) AND LOSSES:

قد تنطوي العمليات المتبادلة التي تحدث بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة على أرباح (مكاسب) أو خسائر. ومن بين هذه العمليات بيع البضاعة، وبيع الأصول الرأسمالية سواء الملموسة أو غير الملموسة. ويجب استبعاد الأرباح أو الخسائر التي قد تنتج عن مثل هذه العمليات عند إعداد القوائم المالية الموحدة، فهي لا تتحقق إلا بعد بيع الأصل إلى طرف خارجي. علاوة على ذلك، قد تحصل الشركة القابضة أو إحدى الشركات التابعة من سوق الأوراق المالية على سندات خاصة بإحدى شركات المجموعة، وقد تسفر هذه العملية أيضاً عن مكاسب أو خسائر للمجموعة ككل، ومثل هذه المكاسب أو الخسائر لا يجب أن تتضمنها قائمة الدخل سواء في الشركة القابضة أو التابعة، وإنما يجب إثباتها في قائمة الدخل الموحدة.

هذا ويطلق البعض على هذه العمليات التي تحدث بين شركات المجموعة الواحدة بالعمليات الوسيطة، باعتبار أن هذه العمليات لا تعتبر نهائية ولا يتحقق عنها أرباح أو خسائر إلا بعد حلونها مع أطراف خارجية عن شركات المجموعة. أما في هذا المرجع فسوف نطلق عليها العمليات المقابلة، باعتبار أنها العمليات التي إذا حدثت في إحدى شركات المجموعة يكون الطرف المقابل لها في شركة أخرى داخل نفس المجموعة وليس طرفاً خارجياً. وبناءً على ذلك سوف نعرض في هذا الفصل كيفية استبعاد مثل هذه العمليات في

ورقة العمل . ومع أن الأمثلة التوضيحية التي سنعرضها تنطوي على أرباح ناتجة من العمليات المقابلة بين شركات المجموعة، فإن مثل هذه العمليات قد تنطوي أيضاً على خسائر.

أهمية استبعاد أو تضمين أرباح وخسائر العمليات المقابلة

Importance of Eliminating or Including Intercompany Profits (Gains) and Losses

يهمنا في بداية الأمر أن نركز على أهمية استبعاد الأرباح (والمكاسب) والخسائر المقابلة غير المحققة Unrealized، والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المحققة Realized عند إعداد القوائم المالية الموحدة. إن عدم استبعاد الأرباح والخسائر المقابلة غير المحققة يؤدي إلى تضمين قائمة الدخل الموحدة ليس فقط بنتائج العمليات التي تحدث بين شركات المجموعة مع الأطراف الخارجية، وإنما تتضمن أيضاً نتائج العمليات التي تحدث بين شركات هذه المجموعة. فضلاً عن ذلك، فإن عدم استبعاد هذه الأرباح والخسائر المقابلة يهيمء الفرصة لإدارة الشركة القابضة للتلاعب في صافي الدخل ويعطيها الحرية للتحكم في قيمته. ومن ناحية أخرى، يؤدي عدم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المحققة إلى عدم صحة صافي الدخل الموحد.

Intercompany Sales of Merchandise مبيعات البضاعة المقابلة

قد تكون الشركة المندمجة أحد العملاء أو الموردين الرئيسيين للشركة الدامجة، ولذلك تعتبر عمليات بيع البضاعة التي تتم بين شركات المجموعة الواحدة استجابة منطقية لهذا النوع من الاندماج الرأسي. فإذا حدثت مبيعات بين شركة قابضة (دامجة) وشركة تابعة (مندمجة) سوف نطلق عليها المبيعات المقابلة للبضاعة، باعتبار أن إثبات العملية كمبيعات في شركة سوف يقابلها في الشركة الأخرى إثبات لنفس العملية كمشتريات. وقد تدفق البضاعة من الشركة القابضة إلى الشركة التابعة وعندئذٍ نطلق عليها المبيعات المقابلة من القابضة Downstream وإذا تدفقت البضاعة من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة نطلق عليها المبيعات المقابلة من التابعة Upstream. أما إذا تدفقت البضاعة من شركة

تابعة إلى شركة تابعة أخرى لنفس الشركة القابضة، فنطلق عليها المبيعات المقابلة بين تابعتين Lateral. والجدير بالذكر أن عمليات بيع البضاعة المقابلة بين الشركة القابضة وشركتها التابعة تشبه عمليات شحن البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع التي عرضناها في الفصل الثالث.

تسعير مبيعات البضاعة المقابلة بالتكلفة.

Intercompany Sales of Merchandise at Cost

قد تتم مبيعات البضاعة المقابلة بسعر يعادل التكلفة بالنسبة للشركة البائعة، وفي مثل هذه الحالة، سوف لا يختلف الأمر عند إجراء عملية الاستبعاد في ورقة العمل سواء قامت الشركة المشترية المتمية إلى المجموعة ببيع البضاعة إلى طرف خارجي أو احتفظت بها ضمن المخزون في تاريخ إعداد القوائم المالية الموحدة. فعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن شركة الجمعان (الشركة القابضة) باعت خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ بضاعة تكلفتها ١٥٠ ٠٠٠ ريال إلى شركة الفوزان (الشركة التابعة) بسعر بيع يعادل تكلفة هذه البضاعة. وقد تضمن المخزون السلعي في شركة الفوزان في نهاية سنة ١٤٠٧ جزءاً من البضاعة المشتراة من شركة الجمعان قيمته ٢٥ ٠٠٠ ريال، وما زالت شركة الفوزان مدينة لشركة الجمعان بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال من قيمة هذه البضاعة. وبالإضافة للبضاعة التي تشتريها شركة الفوزان من الشركة القابضة، فهي تشتري أيضاً البضاعة من موردين خارجيين. فإذا علمنا أن كلتا الشركتين تطبق نظام المخزون المستمر، فعندئذٍ تجري قيود اليومية في سجلات كل منهما على النحو التالي :

قيود اليومية عن البضاعة المباعة
من الشركة القابضة إلى التابعة بالتكلفة

اليومية العامة بشركة الفوزان	اليومية العامة بشركة الجمعان	البيان
١٥٠ ٠٠٠ المحزون ١٥٠ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة	١٥٠ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة ١٥٠ ٠٠٠ المبيعات المقابلة ١٥٠ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة المقابلة ١٥٠ ٠٠٠ المحزون	(١) باعت شركة الجمعان بضاعة إلى شركة الفوزان
١٣٥ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة ١٣٥ ٠٠٠ التقديرية	١٣٥ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة	(٢) قيام شركة الفوزان بسداد حظه من تكلفة البضاعة المشتركة من الجمعان
١٦٠ ٠٠٠ المدينين (لعملاء) ١٦٠ ٠٠٠ لمبيعات		(٣) قيام شركة الفوزان ببيع حظه من البضاعة المشتركة من شركة الجمعان (سعر البيع مقترح)
١٢٥ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة ١٢٥ ٠٠٠ المحزون		

وبناءً على المعلومات السابقة نعرض فيما يلي ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بغرض توضيح كيفية معالجة مبيعات البضاعة المقابلة فقط .

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

البيانات الموحدة	الاستبعادات (الريادة (تقصي)	شركة الفوزان	شركة الجمعان	
				قائمة الدخل لا يردت (وتُصنّف) تحقّق
				الميزانية العمومية حسابات تخميس (وإن شئت) تُقدّم
		(١٥٠٠٠)	١٥٠٠٠	

(*) تتم المقابلة بين المبيعات المقابلة وقدرها ١٥٠٠٠٠ ريال وتكلفة البضاعة المباعة المقابلة في قائمة الدخل المستقلة لشركة الجمعان.

ومن الملاحظ في ورقة العمل السابقة، أن تكلفة البضاعة المباعة في شركة الفوزان عن سنة ١٤٠٧، ومخزون آخر الفترة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ لم يتأثراً بقيود الاستبعاد في ورقة العمل. ومن وجهة نظر الشركة الموحدة، نجد أن تكلفة البضاعة المباعة في شركة الفوزان ومخزونها السلعي قد قوماً بالتكلفة، وهما بذلك لا ينطويان على أرباح أو خسائر مقابلة، ومن ثم يمكن القول بأن شركة الفوزان تقوم بدور الموزع إلى العملاء الخارجيين لشركة الجمعان.

الأرباح المقابلة غير المحققة في مخزون آخر الفترة

Unrealized Intercompany Profit in Ending Inventories

عندما تتبع إحدى شركات المجموعة بضاعة إلى شركة أخرى متممة إلى نفس المجموعة بسعر يزيد عن التكلفة، فعندئذٍ تنطوي العملية على ربح إجمالي. وقد يتساوى هامش الربح الإجمالي أو يقل أو يزيد عن الهامش على المبيعات الأخرى التي تتم مع أطراف خارجية. ولا يتحقق الربح الإجمالي في الشركة البائعة إلا بعد قيام الشركة المشتري ببيع البضاعة إلى أطراف خارجية. وبالتالي، إذا تضمن المخزون في تاريخ إعداد الميزانية الموحدة بضاعة سبق

شرائها من إحدى شركات المجموعة سيؤدي ذلك إلى تقويم مخزون الشركة المشتري بالزيادة من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل. وعندئذٍ سنجد أن المبلغ الزائد في قيمة مخزون آخر الفترة بالشركة المشتري يعادل الربح الإجمالي غير المحقق في الشركة البائعة، ولذلك يجب استبعاد هذا المبلغ في ورقة العمل عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن شركة الهلال (شركة تابعة مملوكة جزئياً) بدأت خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ في بيع بضاعة إلى شركة النصر (الشركة القابضة) بهامش ربح إجمالي قدره ٢٠٪ من سعر البيع وقد كانت مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر خلال العام مبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال، تبقى منها في مخزون شركة النصر بضاعة قيمتها ٤٠ ٠٠٠ ريال في ١٤٠٧/١٢/٣٠. وفي ذلك التاريخ كانت شركة النصر مدينة لشركة الهلال بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال من ثمن هذه البضاعة. فإذا علمنا أن كلتا الشركتين تطبق نظام المخزون المستمر، فعندئذٍ تجري القيود المحاسبية في سجلات كل منهما على النحو التالي:

قيود اليومية عن البضاعة المبيعة من شركة تابعة

مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة بربح إجمالي

اليوم	اليومية العامة بشركة النصر	اليومية العامة بشركة الهلال
(١) قيام شركة الهلال ببيع بضاعة إلى شركة النصر	١٢٠ ٠٠٠ المخزون ١٢٠ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة	١٢٠ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة ١٢٠ ٠٠٠ المبيعات المقابلة
(٢) قيام شركة النصر ببيع جزء من ثمن البضاعة إلى شركة الهلال.	٩٠ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة ٩٠ ٠٠٠ القديبة	٩٦ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة المقابلة ٩٦ ٠٠٠ المخزون ٩٠ ٠٠٠ القديبة ٩٠ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة
(٣) قيام شركة النصر ببيع جزء من البضاعة المشتراة من شركة الهلال (سعر البيع مفترض).	١٠٠ ٠٠٠ المدينين (المعامل) ١٠٠ ٠٠٠ المبيعات ٨٠ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة ٨٠ ٠٠٠ المخزون	

ونعرض فيما يلي تحليلاً يوضح الربح الإجمالي على مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

**تحليل الربح الإجمالي في شركة تابعة مملوكة
جزئياً على البضاعة المباعة إلى الشركة القابضة**

الربح الإجمالي ٢٠٪	التكلفة	سعر البيع	
ريال	ريال	ريال	
٠٠٠٠٠٠	٠٠٠٠	٠٠٠٠	مخزون أول العام
٢٤٠٠٠	٩٦٠٠٠	١٢٠٠٠٠	يضاف: المبيعات
٢٤٠٠٠	٩٦٠٠٠	١٢٠٠٠٠	جملة فرعية
٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	يطرح: مخزون آخر العام
١٦٠٠٠	٦٤٠٠٠	٨٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة

ويتضح من التحليل السابق أن الربح الإجمالي المقابل على مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر قدره ٢٤٠٠٠ ريال، وأن المبلغ الذي تحقق من هذا الربح المقابل من خلال مبيعات شركة النصر إلى الأطراف الخارجية قدره ١٦٠٠٠ ريال أما المبلغ المتبقي من الربح المقابل والذي لم يتحقق وقدره ٨٠٠٠ ريال فهو متضمن في مخزون شركة النصر في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

ونوضح فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية اللازم إجراؤه في ورقة العمل بالنسبة للمبيعات المقابلة التي تمت من شركة الهلال إلى شركة النصر عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الجزئية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

القيد (ب):

المبيعات المقابلة - شركة الهلال	١٢٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة المقابلة - شركة الهلال	٩٦ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة - شركة النصر	١٦ ٠٠٠
المخزون - شركة النصر.	٨ ٠٠٠

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المباعة، والربح
المقابل غير المحقق في المخزون.

ويلاحظ من القيد السابق أنه يحقق ثلاثة أهداف هي : (١) استبعاد قيمة
وتكلفة مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر، لتفادي تضخيم القوائم المالية
الموحدة التي يجب أن تعكس العمليات التي تتم بين مجموعة الشركات
والأطراف الخارجية فقط، (٢) استبعاد الربح المقابل من تكلفة البضاعة المباعة
بشركة النصر، وترتب على ذلك إظهار تكلفة المبيعات بتكلفتها الفعلية بالنسبة
للمجموعة ككل، (٣) تخفيض القيمة الموحدة للمخزون إلى التكلفة الفعلية
بالنسبة للمجموعة ككل.

وإذا أثبتنا قيد الاستبعاد السابق في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم
المالية الموحدة سوف يظهر كما يلي (علماً بأن قيمة وتكلفة المبيعات للأطراف
الخارجية هي بيانات افتراضية):

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستثمارات الزيادة (التقصي)	شركة الهلال	شركة النصر	قائمة الدخل
٧٠٠٠٠٠٠	(١٣٠٠٠٠)	١٣٠٠٠٠	٥٨٠٠٠٠٠	الإيرادات
		١٣٠٠٠٠		تبعيات
				تبعيات نقدية
				تكاليف ونصروف
٤٨٤٤٠٠٠	(١٦٠٠٠٠)	٧٦٠٠٠٠	٤١٠٠٠٠٠	تكلفة تصدعة خفيفة
	(٩٦٠٠٠٠)	٩٦٠٠٠٠		تكلفة تصدعة خفيفة نقدية
				الميزانية العمومية
		٣٠٠٠٠	(٣٠٠٠٠٠)	حسابات مخصص (ولدت شئ) المقلدة
١٣٦٧٠٠٠	(٨٠٠٠٠)	٤٧٥٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	نصفهون

ويجب أن نلاحظ أن الفرق بين المبيعات المقابلة المستبعدة وقدرها ١٢٠٠٠٠ ريال وإجمالي تكلفة البضاعة المباعة المستبعدة وقدرها ١١٢٠٠٠ ريال (١٦٠٠٠ + ٩٦٠٠٠ ريال = ١١٢٠٠٠ ريال) هو مبلغ ٨٠٠٠ ريال - يعادل مبلغ الأرباح المقابلة المستبعدة من المخزون. وهذا المبلغ (٨٠٠٠ ريال) يمثل أرباح مقابلة غير محققة بالنسبة لشركة الهلال (الشركة البائعة للبضاعة). ويجب أن يؤخذ هذا المبلغ في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ، وكذلك حساب الأرباح المحتجزة في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ وسوف نوضح هذه الإجراءات في الجزء التالي.

وإذا تمت المبيعات المقابلة بمعرفة شركة قابضة أو شركة تابعة مملوكة كلياً، فعندئذ لا يكون هناك أثر على حقوق الأقلية في صافي الدخل أو الخسارة، لأن الشركة البائعة في مثل هذه الحالة لا يكون بها مساهمي أقلية. وطبقاً لذلك، يكون من الأهمية بمكان أن نحدد نوع وطبيعة الشركة البائعة وحسابات دفتر الأستاذ التي تتأثر بعمليات الاستبعاد في ورقة العمل (فيما يتعلق بمبيعات

البضاعة المقابلة) حتى يمكن تحديد حصة الأقلية في صافي الدخل أو الخسارة الناتج عن مبيعات البضاعة التي تتم بمعركة شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة أو أي شركة أخرى تابعة لها.

الربح المقابل في مخزون أول وآخر الفترة

Intercompany Profit in Beginning and Ending Inventories

تصبح عملية استبعاد مبيعات البضاعة المقابلة في ورقة العمل معقدة عندما نأخذ في الاعتبار الأرباح المقابلة في مخزون أول الفترة بالشركة المشتري. فيفترض بصفة عامة، عند استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، تحقق الربح المقابل المتضمن في مخزون أول الفترة بالشركة المشتري عند قيامها ببيع هذا المخزون إلى أطراف خارجية خلال الفترة المحاسبية التالية. أما الربح المقابل في مخزون آخر الفترة يبقى بدون تحقق حتى نهاية الفترة.

فإذا تتبعنا مثالنا في الجزء السابق، وافترضنا أن مبيعات البضاعة المقابلة بمعركة شركة الهلال إلى شركة النصر خلال السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ تم تحليلها على النحو التالي:

تحليل الربح الإجمالي على البضاعة المباعة من شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة

	سعر البيع	التكلفة	إجمالي الربح (%)
مخزون أول البدء	٤٠ ٠٠٠	٣٢ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
بضائع المباعة	١٥٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
حزمة فرعية	١٩٠ ٠٠٠	١٥٢ ٠٠٠	٣٨ ٠٠٠
مخزون نهاية البدء	٦٠ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المحيطة	١٣٠ ٠٠٠	١٠٤ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠

وفيفترض أن شركة الهلال قد أقفلت حسابي المبيعات المقابلة وتكلفة المبيعات المقابلة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ في حساب ملخص

الدخل ومن ثم في حساب الأرباح المحتجزة. ويعني ذلك أن الأرباح المحتجزة بشركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ تزيد بمبلغ ٧٦٠٠ ريال (٩٥٪ من مبلغ ٨٠٠٠ ريال، قيمة الربح المقابل غير المحقق المتضمن في مخزون نهاية سنة ١٤٠٧ بشركة النصر). أما المبلغ المتبقي من الربح غير المحقق في ١٤٠٧/١٢/٣٠ وقدره ٤٠٠ ريال، فيخص حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الهلال - الشركة البائعة للبضاعة. ونوضح الحقائق السابقة في قيد الاستبعاد والتسوية التالي الذي يجري في ورقة العمل في ١٤٠٨/١٢/٣٠ :

شركة النصر والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية

في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

القيد (ب) :

الأرباح المحتجزة - الهلال (٨٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٧٦٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٨٠٠٠ ريال × ٥٪)	٤٠٠
المبيعات المقابلة - الهلال	١٥٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة - الهلال	١٢٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة - النصر	٢٦ ٠٠٠
المخزون - النصر	١٢ ٠٠٠

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة،

والربح المقابل غير المحقق في المخزون.

الربح المقابل في المخزون والتكليف المحاسبي لحقوق الأقلية

Intercompany Profit in Inventories and Amount of Minority Interest

لقد كان للمحاسبين دوراً ملحوظاً في معالجة الأرباح المقابلة الناتجة من عمليات شراء وبيع البضاعة بمعرفة الشركات التابعة المملوكة جزئياً. وهناك اتفاق عام على ضرورة استبعاد كل الأرباح المقابلة غير المحققة في مخزون آخر الفترة الموجود بالشركة التابعة المملوكة جزئياً عند إعداد القوائم المالية الموحدة، ويصدق

ذلك القول سواء أكانت المبيعات من شركة قابضة، أم من شركة تابعة مملوكة بالكامل. ولا يوجد مثل هذا الاتفاق بالنسبة لمعالجة الربح المقابل المتضمن في مخزون الشركة القابضة أو التابعة إذا كانت البضاعة مبيعة من شركة تابعة مملوكة جزئياً. وفي هذا الصدد يوجد مدخلين بديلين:

فوفقاً للمدخل الأول يستبعد الربح المقابل بنسبة حقوق ملكية الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة البائعة. ويعتمد هذا المدخل على «نظرية الشركة القابضة» في إعداد القوائم المالية الموحدة (راجع الفصل الخامس)، حيث تعتبر حقوق الأقلية بمثابة التزام من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة. فإذا نظرنا إلى مساهمي الأقلية كدائنين خارجيين Outside Creditors فعندئذ يتحقق الربح المقابل المتضمن في مخزون آخر الفترة بالشركة القابضة بقدر حصة حقوق الأقلية في أسهم رأس مال الشركة التابعة البائعة.

أما في المدخل الثاني، فيتم استبعاد كل الربح المقابل. ويتفق هذا المدخل مع «نظرية الوحدة» عند إعداد القوائم المالية الموحدة (راجع الفصل الخامس)، حيث تعتبر حقوق الأقلية بمثابة جزء من جملة ملكية مساهمي مجموعة الشركات الموحدة. وإذا نظرنا إلى مساهمي الأقلية كملكاء للأصول الموحدة بنسبة ملكيتهم فعندئذ لا يتحقق نصيبهم في الأرباح المقابلة بالمخزون.

هذا وقد وافق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في البحث المحاسبي رقم ٥١ على المدخل الثاني، ويتضح ذلك من الفقرة التالية^(١):

«لا تتأثر قيمة الربح المقابل (أو الخسارة) الواجب استبعاده... بوجود حقوق للأقلية، لأن الاستبعاد الكامل للربح أو الخسارة المقابلة يتسق مع الافتراض بأن القوائم الموحدة تمثل المركز المالي ونتائج العمليات لشركة أعمال مستقلة. ويمكن عند استبعاد الربح (أو الخسارة) المقابل توزيعه بنسبة حقوق الأغلبية والأقلية».

وطبقاً لذلك، يجب أن يؤخذ في الاعتبار الأرباح أو الخسائر المقابلة الناتجة من بيع البضاعة بمعرفة شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة أو إلى شركة أخرى تابعة للشركة القابضة نفسها، سواء عند تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة، أو عند حساب الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة. ولتحقيق ذلك يجب زيادة صافي دخل الشركة التابعة بالربح المقابل المحقق عن مخزون أول الفترة السابق شراؤه بمعرفة إحدى شركات المجموعة، وتخفيض صافي دخلها بالربح المقابل غير المحقق عن مخزون آخر الفترة السابق شراؤه بمعرفة إحدى شركات المجموعة. والجدير بالذكر يؤدي عدم تنفيذ ذلك الأسلوب إلى تأثير صافي الدخل الموحد بكل الأرباح المقابلة وسوف نوضح في صفحات تالية كيفية تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل شركة تابعة مملوكة جزئياً تقوم ببيع بضاعة إلى الشركة القابضة أو شركة تابعة أخرى مملوكة لها.

هل يجب استبعاد صافي الربح أم إجمالي الربح؟

Should Net Profit or Gross Profit be Eliminated?

يرى بعض المحاسبين أنه من الملائم استبعاد صافي الربح بدلاً من إجمالي الربح عند تحديد قيمة المخزون الموحد. ولكن المبرر النظري لهذا الرأي ضعيفاً إلى حد ما. فمن ناحية، يؤدي استبعاد صافي الربح المقابل إلى رسملة مصروفات العمليات (البيعية والإدارية) في المخزون الموحد. ومن المعروف أن المصروفات البيعية تعالج دائماً كتكاليف زمنية، وأحياناً في الظروف غير العادية قد يتم رسملة بعض المصروفات الإدارية في المخزون كتكاليف منتج. ومن ناحية أخرى، يستلزم تحديد صافي الدخل من بضاعة معينة اللجوء إلى العديد من الافتراضات لتوزيع التكاليف العامة أو المشتركة.

المبيعات المقابلة من الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة:

Intercompany sales of plant assets and intangible assets

تختلف المبيعات المقابلة من الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة عن المبيعات المقابلة من البضاعة في مظهرين أساسيين. الأول هو أن المبيعات من الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة بين شركات المجموعة الواحدة تكون في الغالب من العمليات التي يندر حدوثها. وعلى العكس من ذلك، نجد أن المبيعات المقابلة من البضاعة تتكرر باستمرار، بمجرد إقرار برنامج المبيعات. أما المظهر الثاني، فهو أن الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة بطبيعتها أصول طويلة الأجل نسبياً، ولذا فإن تحقق المكاسب أو الخسائر من بيع هذه الأصول إلى أطراف خارجية لا يتم إلا على مدى عدة فترات محاسبية. وعلى العكس من ذلك، نجد أن الأرباح المقابلة في المخزون الموحد الذي يظهر في نهاية الفترة المحاسبية تتحقق عادةً خلال عمليات البيع إلى الأطراف الخارجية في الفترة المحاسبية التالية.

ومن المتوقع أن يكون لهذه الاختلافات تأثيراً على قيود استبعاد المكاسب أو الخسائر المقابلة الناتجة من عمليات بيع الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة كما سيتضح ذلك في الجزء التالي.

المكاسب المقابلة عن بيع الأراضي:

Intercompany Gain on Sale of Lands:

إذا افترضنا أن شركة النصر (الشركة القابضة) باعت خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ قطعة أرض إلى شركة الهلال (شركة تابعة مملوكة جزئياً) بمبلغ ١٧٥ ٠٠٠ ريال، بينما كانت تكلفتها تبلغ ١٢٥ ٠٠٠ ريال. وقد حصلت شركة الهلال على قطعة الأرض لإنشاء مبنىً جديداً. وعندئذٍ يمكن لكلتا الشركتين تسجيل هذه العمية على النحو التالي:

**قيود اليومية عن قطعة الأرض المبيعة من
الشركة القابضة إلى الشركة التابعة المملوكة جزئياً**

اليومية المعلقة بشركة الهلال	اليومية المعلقة بشركة النصر
١٧٥ ٠٠٠ الأراضي	١٧٥ ٠٠٠ النقدية
١٧٥ ٠٠٠ الخلفية	١٧٥ ٠٠٠ الأراضي
بمثبت شراء قطعة أرض من شركة النصر	٥٠ ٠٠٠ المكسب المعقبة عن الأرض المبيعة
	بمثبت بيع قطعة أرض إلى شركة الهلال

ويجب عند إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ أن تظهر الأرض بتكلفتها التاريخية بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل، ويجب أيضاً استبعاد المكسب المقابل وقدره ٥٠ ٠٠٠ ريال لأنه لم يتحقق من خلال عملية مع أي طرف خارج المجموعة. ونوضح فيما يلي قيد الاستبعاد اللازم إجراؤه في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بورقة العمل.

شركة النصر والشركة التابعة

قيد الاستبعاد بورقة عمل جزئية

في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيد (ج):

المكاسب المقابلة عن الأرض المبيعة - شركة النصر	٥٠ ٠٠٠
الأراضي - شركة الهلال	٥٠ ٠٠٠

استبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة عن الأرض المبيعة.

وبناءً على ذلك تظهر عملية الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية
الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستعدادات الزيادة (التقصير)	شركة الهلال	شركة النصر	
	(٥٠ ٠٠٠) (جـ)		٥٠ ٠٠٠	قائمة الدخل
	(٥٠ ٠٠٠) (جـ)	١٧٥ ٠٠٠		المكاسب المقابلة عن الأرض المبيعة
١٢٥ ٠٠٠				الميزانية العمومية الأراضي

ولأن الأراضي تعتبر أصل غير قابل للاستهلاك، فإن شركة الهلال لن تجر أي قيود تؤثر بها على قيمة الأراضي في السنوات التالية إلا إذا قامت ببيع هذه الأرض إلى طرف خارج المجموعة أو إعادتها مرة أخرى إلى شركة النصر. وبالرغم من ذلك، فطالما أن شركة الهلال تمتلك هذه الأرض في الفترات المحاسبية التالية، فستظهر في دفاترها وفقاً للتكلفة التي تحملتها وقدرها ١٧٥ ٠٠٠ ريال، ويعني ذلك أنها تظهر بمبلغ أكبر من اللازم قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ولأن المكاسب من بيع هذه الأرض وقدرها ٥٠ ٠٠٠ ريال أقيمت في حساب الأرباح المحتجزة بشركة النصر في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ فالأمر يستلزم استبعادها أيضاً في نهاية سنة ١٤٠٨ والسنوات التالية على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

(القيد جـ)	
الأرباح المحتجزة - شركة النصر	٥٠ ٠٠٠
الأراضي - شركة الهلال.	٥٠ ٠٠٠

استبعاد المكاسب غير المحققة من الأرض المبيعة لشركة الهلال.

ومن الواضح أن قيد الاستبعاد لم يؤثر على حقوق الأقلية في صافي الدخل أو في صافي أصول الشركة التابعة لأن المكاسب غير المحققة جميعها متعلقة بالشركة القابضة، البائعة.

وإذا افترضنا أن شركة الهلال بدلاً من تشييد مبنى على قطعة الأرض قامت ببيعها إلى طرف خارجي خلال السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ تسجل شركة الهلال عملية البيع على النحو التالي:

قيد اليومية في شركة تابعة عن بيع	
قطعة الأرض إلى طرف خارجي	
النقدية	٢٠٠ ٠٠٠
الأراضي	١٧٥ ٠٠٠
المكاسب من الأرض المباعة.	٢٥ ٠٠٠

إثبات بيع قطعة أرض إلى طرف خارجي.

ونتيجة العملية السابقة، يجب أن تتضمن قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ مكاسب محققة قدرها ٧٥ ٠٠٠ ريال. ويتكون هذا المبلغ من ٢٥ ٠٠٠ ريال مكاسب مسجلة بمعرفة شركة الهلال، ومبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال، المكاسب المقابلة من عملية بيع الأرض بمعرفة شركة النصر إلى شركة الهلال منذ سنتين مضت. ونوضح في القيد التالي كيفية استبعاد هذه العملية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بورقة العمل:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية

القيد (ج)	
الأرباح المحتجزة - شركة النصر	٥٠ ٠٠٠
المكاسب من الأرض المباعة - شركة النصر.	٥٠ ٠٠٠

إثبات الاعتراف بالمكاسب عن الأرض السابق بيعها من
شركة النصر إلى شركة الهلال نتيجة قيام شركة الهلال ببيع

الأرض إلى طرف خارجي .

المكاسب المقابلة من بيع أصل رأسمالي قابل للاستهلاك :

Intercompany Gain on Sale of Depreciable Plant Asset:

عند بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك، من شركة إلى أخرى داخل المجموعة، يؤدي مصروف الاستهلاك السنوي إلى تباين ملحوظ في قيد استبعاد المكاسب المقابلة سواء من قيمة الأصل الذي يظهر بالميزانية العمومية الموحدة أو من مصروف الاستهلاك الذي يظهر بقائمة الدخل الموحدة.

المكاسب المقابلة في تاريخ بيع أصل رأسمالي قابل للاستهلاك :

Intercompany Gain on Date of Sale of Depreciable Plant Asset:

تشابه عملية الاستبعاد في ورقة العمل في تاريخ البيع بالنسبة لعملية بيع مقابلة لأصل قابل للاستهلاك مع عملية الاستبعاد السابق استخدامها في عملية بيع مقابلة للأرض. ففي تاريخ البيع، لا تجري الشركة المشتري قيد استهلاك للأصل الذي تم الحصول عليه. وتوضيح ذلك، نفترض أن شركة الهلال (شركة تابعة مملوكة جزئياً) باعت في ١٤٠٧/١٢/٣٠ إلى شركة النصر (الشركة القابضة) آلة كانت بياناتها على النحو التالي :

بيانات عن الآلة المباعة من شركة تابعة
مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة .

ريال	٦٠ ٠٠٠	سعر بيع الآلة إلى شركة النصر
ريال	٥٠ ٠٠٠	تكلفة الآلة بالنسبة لشركة الهلال عندما حصلت عليها في ١٤٠٥/١/٢ هـ .
ريال	٤ ٠٠٠	القيمة المتبقية المقدرة : بالنسبة لشركة الهلال، في ١٤٠٥/١/٢ .
ريال	٤ ٠٠٠	بالنسبة لشركة النصر، في ١٤٠٧/١٢/٣٠
سنوات	١٠	العمر الإنتاجي للآلة : بالنسبة لشركة الهلال، في ١٤٠٥/١/٢
سنوات	٥	بالنسبة لشركة النصر، في ١٤٠٧/١٢/٣٠
ريال	٤ ٦٠٠	مصفوفات الاستهلاك السنوي (طريقة القسط الثابت) بالنسبة لشركة الهلال، (٤٦٠٠٠ ريال \times ١٠٪)
ريال	١١ ٢٠٠	بالنسبة لشركة النصر، (٥٦٠٠٠ ريال \times ٢٠٪)

وبناءً على هذه البيانات يجب على كلتا الشركتين المحاسبة عن عملية البيع في ١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي :

قيد اليومية عن آلة مباعة من شركة
تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة

اليومية العامة بشركة الهلال	اليومية العامة بشركة النصر
٦٠ ٠٠٠ النقدية	٦٠ ٠٠٠ الآلة
١٣ ٨٠٠ مجمع الاستهلاك (٤ ٦٠٠ ريال \times ٣)	٦٠ ٠٠٠ النقدية
٥٠ ٠٠٠ الآلة	
٢٣ ٨٠٠ المكاسب المقابلة من الآلة المباعة	
إثبات بيع آلة إلى شركة النصر	إثبات شراء آلة من شركة الهلال

ونوضح في القيد التالي عملية الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ تاريخ عملية البيع المقابلة للآلة :

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

المقيد (د)

٢٣٨٠٠ المكاسب المقابلة من الآلة المبيعة - شركة الهلال
٢٣٨٠٠ الآلة - شركة النصر

استبعاد المكاسب غير المحققة من الآلة المبيعة.
ويترتب على قيد الاستبعاد السابق إظهار الآلة في الميزانية العمومية
الموحدة وفقاً للقيمة الدفترية لشركة الهلال - الشركة البائعة، وذلك كما يلي:

أثر استبعاد المكاسب غير المحققة
على الآلة المبيعة من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة

تكلفة الآلة بالنسبة لشركة النصر (الشركة القابضة التي

حصلت على الآلة) ٦٠٠٠٠ ريال
يطرح: المبلغ المستبعد - المكاسب المقابلة ٢٣٨٠٠

الفرق - يعادل التكلفة (٥٠٠٠٠ ريال) مطروحاً منها ٣٦٢٠٠ ريال
مجمع الاستهلاك (١٣٨٠٠ ريال)
بشركة الهلال (الشركة التابعة البائعة).

هذا، ونوجه النظر إلى أن المكاسب المقابلة من بيع الآلة وقدرها
٢٣٨٠٠ ريال يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية عن سنة
١٤٠٧ في صافي دخل الشركة التابعة المملوكة جزئياً - وهي الشركة البائعة.
وسوف يؤخذ هذا المبلغ أيضاً في الاعتبار عند تحديد الأرباح المحتجزة في
شركة الهلال عند إعداد القوائم المالية الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما
سنوضحه في صفحات تالية.

معالجة المكاسب المقابلة في الفترات التالية لتاريخ بيع أصل رأسمالي قابل للاستهلاك:

Intercompany Gain Subsequent to Date of Sale of Depreciable Plant Asset:

يجب أن يستعد المكسب المقابل الملائم من مصروف استهلاك الأصل المباع إلى إحدى شركات المجموعة. ونوضح في القيد التالي عملية الاستبعاد اللازم إجراؤها في ورقة العمل بتاريخ ١٤٠٨/١٢/٣٠ (أي بعد مرور سنة على بيع الآلة من الشركة التابعة المملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة).

شركة النصر والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة العمل الجزئية

في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

القيد (د)	
٢٢ ٦١٠	الأرباح المحتجزة - شركة الهلال (٢٣ ٨٠٠ ريال \times ٩٥٪)
١ ١٩٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٢٣ ٨٠٠ ريال \times ٥٪)
٤ ٧٦٠	مجمع الاستهلاك - شركة النصر
٢٣ ٨٠٠	الآلة - شركة النصر
٤ ٧٦٠	مصروف الاستهلاك - شركة النصر

استبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة عن الآلة والاستهلاك المرتبط بها. وتم حساب المكاسب في الاستهلاك كما يلي (٢٣ ٨٠٠ ريال \times ٢٠٪ = ٤ ٧٦٠ ريال، بافتراض أن العمر الإنتاجي للآلة خمس سنوات).

ولأنه تم إقفال المكاسب المقابلة من بيع الآلة في حساب الأرباح المحتجزة لشركة الهلال، فإن قيد الاستبعاد الذي يجري في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بورقة العمل سوف يصحح الزيادة في رصيد الأرباح المحتجزة أول العام بشركة الهلال عند إعداد القوائم المالية الموحدة. علاوة على ذلك، يجب تسجيل

حصة الأقلية في المبلغ الزائد بحساب الأرباح المحتجزة أول الفترة. ويمكن التحقق من استبعاد ذلك الجزء من المكاسب المقابلة من مصروف استهلاك شركة النصر على النحو التالي :

التحقق من استبعاد الجزء من المكاسب
المقابلة من مصروف استهلاك الشركة القابضة

مصروف الاستهلاك السنوي لشركة النصر

(٦٠ ٠٠٠ - ٤٠٠٠ ريال) $\times 20\%$ ١١ ٢٠٠ ريال

مصروف الاستهلاك السنوي مقدر على أساس عمر
إنتاجي قدره خمس سنوات، محسوباً على أساس القيمة
الدفترية بشركة الهلال في تاريخ البيع (٣٦ ٢٠٠ -

٦ ٤٤٠

٤٠٠٠ ريال) $\times 20\%$

٤ ٧٦٠

الفرق - يعادل الجزء من المكاسب المقابلة المتضمن في
مصروف استهلاك شركة النصر.

المكاسب المقابلة المتضمنة في الاستهلاك وحقوق الأقلية :

Intercompany Gain in Depreciation and Minority Interest:

يعتبر الجزء من المكاسب المقابلة المتضمن في مصروف استهلاك الشركة التي حصلت على الأصل، من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل، بمثابة مكاسب محققة للشركة التي باعت هذا الأصل. فالاستهلاك، طبقاً لوجهة النظر هذه، يعتبر في جوهره بيع غير مباشر لجزء من الآلة إلى عملاء شركة النصر - وهي الشركة التي حصلت على الآلة. فالمنتجات التي تصنعها شركة النصر بواسطة هذه الآلة يتم تسعيرها بمبلغ يكفي لتغطية تكاليف تصنيع هذه المنتجات بما فيها مصروف الاستهلاك.

وطبقاً لذلك، فإن قيد الاستبعاد الذي تم إجراؤه في ١٤٠٨/١٢/٣٠ في الصفحة السابقة، والذي جعلنا فيه مصروف استهلاك شركة النصر دائماً بمبلغ ٤ ٧٦٠ ريال، سيؤدي إلى زيادة صافي دخل شركة الهلال عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وهذه الزيادة ينبغي أخذها في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية

في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠، وكذلك عند تحديد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة في ذلك التاريخ، وهو الأمر الذي سنوضحه في صفحات تالية:

المكاسب المقابلة في السنوات التالية:

Intercompany Gain in Later Years:

يجب أن تعكس قيود الاستبعاد عن السنوات المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل المباع بمكاسب مقابلة عن حقيقة هامة، وهي أن المكاسب المقابلة المتضمنة في مصروف الاستهلاك السنوي للشركة التي حصلت على الأصل تمثل مكاسب مقابلة محققة للشركة البائعة. فعلى سبيل المثال، يجب أن يكون قيد الاستبعاد في ورقة العمل التي تعد في ١٤٠٩/١٢/٣٠ (أي بعد مرور سنتين على بيع الآلة من شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة) على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد التسوية في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٩/١٢/٣٠ هـ

القيد (د)	
الأرباح المحتجزة - الهلال	١٨٠٨٨
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٢٣٨٠٠ - ٤٧٦٠) × ٩٥٪	٩٥٢
مجمع الاستهلاك - النصر (٤٧٦٠ ريال × ٢ سنة)	٩٥٢٠
٢٣٨٠٠ الآلة - النصر	
٤٧٦٠ مصروف الاستهلاك - النصر	

استبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة في الآلة
ومصروف الاستهلاك المرتبط بها.

ويتضح مما سبق تماثل مبلغ الطرف الدائن في قيدي الاستبعاد عن ستي ١٤٠٨ و ١٤٠٩ - وعموماً سوف تظل مبالغ الطرف الدائن دون تغيير في قيود

الاستبعاد التي ستجري خلال الفترة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل، لأن الشركة القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت في حساب مصروف الاستهلاك. ومن الملاحظ أن إجمالي كل من حسابي الأرباح المحتجزة وحقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وقدره ١٩٠٤٠ ريال (١٨٠٨٨ + ٩٥٢ ريال) يمثل الجزء غير المحقق من رصيد المكاسب المقابلة أول سنة ١٤٠٩. وفي أي سنة تالية بعد ذلك، سوف ينخفض الجزء غير المحقق من المكاسب المقابلة كما يتضح ذلك من الملخص التالي للطرف المدين من قيد الاستبعاد في ورقة العمل:

شركة النصر والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية - الطرف المدين فقط
في ٣٠ من ذي الحجة من سنة ١٤١٠ حتى سنة ١٤١٢ هـ

سنة ١٤١٢	سنة ١٤١١	سنة ١٤١٠	
			الطرف المدين
٤٥٢٢	٩٠٤٤	١٣٥٦٦	الأرباح المحتجزة - شركة الهلال
٢٣٨	٤٧٦	٧١٤	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
٢٣٨٠٠	١٩٠٤٠	١٤٢٨٠	مجمع الاستهلاك - شركة النصر

وفي نهاية سنة ١٤١٢ سوف تتحقق كل المكاسب المقابلة وقدرها ٢٣٨٠٠ ريال، من خلال تحميل أعباء الاستهلاك السنوية في شركة النصر. وبعد ذلك يجري قيد الاستبعاد اللازم في ورقة العمل لتسجيل بيع الآلة أو تخريدها على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤١٣/١٢/٣٠ هـ

٢٣ ٨٠٠ مجمع الاستهلاك - شركة النصر
٢٣ ٨٠٠ الآلة - شركة النصر

استبعاد المكاسب المقابلة في الآلة ومجمع
الاستهلاك المرتبط بها.

الإيجار المقابل في ظل الإيجار البيعي والإيجار الرأسمالي :

Intercompany Lease of Property Under Capital/sales-Type Lease:

قد تستأجر إحدى شركات المجموعة الأراضي والمباني ، أو الأجهزة والمعدات من شركة أخرى أو أكثر من شركات المجموعة، وقد تتم العملية بأسلوب الإيجار البيعي (Sales-Type Lease) بالنسبة للمؤجر والإيجار الرأسمالي (Capital Lease) بالنسبة للمستأجر. وفي مثل هذه الحالة يجب إمساك عدة حسابات للإيجار بدفتر الأستاذ سواء لدى المؤجر أو المستأجر.

ولتوضيح ذلك، نفترض أنه في الثاني من محرم ١٤٠٣ استأجرت شركة الهلال (التابعة للملكة بالكامل) آلة من شركة النصر (القابضة) بعقد إيجار بيعي مدته أربع سنوات بإيجار سنوي قدره ١٠ ٠٠٠ ريال يدفع مقدماً. وتنص شروط العقد على أن للشركة المستأجرة (شركة الهلال) الحق في شراء هذه الآلة في نهاية العقد بمبلغ ١ ٠٠٠ ريال تسدد في الثاني من محرم ١٤٠٧. وقد كانت الشركة التابعة (المستأجرة) على علم بمعدل الفائدة الضمني في الشركة القابضة (المؤجرة) الذي يبلغ ٨٪، وهو أقل من معدل الفائدة الذي يمكن أن تقتض به الشركة التابعة من الغير. ويقدر العمر الاقتصادي للآلة المؤجرة بست سنوات، ونفترض أن قيمتها بعد هذه الفترة تساوي صفراً. وقد كانت تكلفة الأصل المؤجر في حساب المخزون بدفتر أستاذ الشركة القابضة المؤجرة (شركة النصر) مبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال، ولم تكن هناك تكلفة مباشرة لعملية التأجير :

هذا وقد تم حساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، والتي تمثل صافي استثمارات شركة النصر في عقد الإيجار، على النحو التالي:

القيمة الحالية لمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال تحصل سنوياً لمدة أربع سنوات بمعدل ٨٪ (٣,٥٧٧.٠٩٧ × ريال ١٠ ٠٠٠)	ريال
٣٥ ٧٧١	
القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ ريال تستحق بعد أربع سنوات بمعدل ٨٪	
٧٣٥	
<u>٣٦ ٥٠٦</u>	صافي استثمار الشركة المؤجرة (شركة النصر) في عقد الإيجار

وبناءً على المعلومات السابقة نعرض فيما يلي قيود اليومية في دفاتر كل من شركة النصر (القابضة) وشركة الهلال (التابعة) خلال السنة الأولى من عقد الإيجار والتي تنتهي في ١٤٠٣/١٢/٣٠ هـ.

قيود اليومية العامة

في دفاتر الشركة القابضة (المؤجرة)

عن السنة الأولى لعقد الإيجار البيعي المبرم مع الشركة التابعة

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ

مديني الإيجار المقابل	٤١ ٠٠٠
[(١٠ ٠٠٠ ريال × ٤) + ١٠٠٠ ريال]	
تكلفة بضاعة مبيعة مقابلة.	٣٠ ٠٠٠
المبيعات المقابلة	٣٦ ٥٠٦
إيرادات فوائد المقابلة غير المحققة	٤ ٤٩٤
(٤١ ٠٠٠ ريال - ٣٦ ٥٠٦ ريال)	
مُخزُون	٣٠ ٠٠٠

إثبات عقد إيجار بيعي مبرم مع شركة الهلال

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ.

النقدية

١٠٠٠٠

مديني الإيجار المقابل. ١٠٠٠٠

إثبات تحصيل الدفعة الأولى من عقد الإيجار المبرم مع الشركة
التابعة.

القيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

إيرادات الفوائد المقابلة غير المحققة

٢١٢٠

[٣١٠٠٠ ريال - ٤٩٤ ريال) \times (٨٪)]

إيراد الفوائد المقابل.

٢١٢٠

إثبات الاعتراف بالفوائد المكتسبة عن السنة الأولى من عقد الإيجار
البيعي المبرم مع الشركة التابعة.

قيود اليومية العامة

في دفاتر الشركة التابعة (المستأجرة)

عن السنة الأولى لعقد الإيجار البيعي المبرم مع الشركة القابضة

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ

المعدات المستأجرة - إيجار رأسمالي

٣٦٥٠٦

دائني الإيجار المقابل - إيجار رأسمالي (الصافي) ٣٦٥٠٦

إثبات عقد إيجار رأسمالي مع الشركة القابضة.

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ

دائني الإيجار المقابل - إيجار رأسمالي (الصافي)

١٠٠٠٠

النقدية

١٠٠٠٠

إثبات سداد الدفعة الأولى من عقد الإيجار المبرم مع الشركة
القابضة.

القيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

٢١٢٠ مصروف الفوائد المقابل
[٣٦٥٠٦ ريال - ١٠٠٠٠ ريال] $\times \frac{1}{8}$
٢١٢٠ الفوائد المستحقة المقابلة.

إثبات الفوائد المستحقة على التزامات عقد الإيجار
عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٣ هـ.

القيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

٦٠٨٤ مصروف الاستهلاك
(٣٦٥٠٦ ريال $\times \frac{1}{6}$)
٦٠٨٤ المعدات المستأجرة - إيجار رأسمالي.

إثبات مصروف الاستهلاك (بطريقة القسط الثابت) عن
السنة الأولى من عقد الإيجار (تم استخدام العمر
الاقتصادي للأصل المستأجر ويقدر بست سنوات لأن
العقد يشمل على حق شراء الأصل في نهاية فترة
التعاقد).

الحسابات بدفتر أستاذ الشركة القابضة المؤجرة

عقد إيجار بيعي مع شركة تابعة

مديني الإيجار المقابل

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	بداية عقد الإيجار	٤١٠٠٠		٤١٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٣	تحصيل الدفعة الأولى		١٠٠٠٠	٣١٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٤	تحصيل الدفعة الثانية		١٠٠٠٠	٢١٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٥	تحصيل الدفعة الثالثة		١٠٠٠٠	١١٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٦	تحصيل الدفعة الرابعة		١٠٠٠٠	١٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٧	تحصيل مقابل منح حق الشراء للمستأجر		١٠٠٠	—

إيراد الفوائد المقابلة غير المحققة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	مداية عقد الإيجار (١٠٠٠ ريال - ٣٦٥٠٦ ريال)		٤٤٩٤	٤٤٩٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	فوائد لمدة سنة (٣٦٠٠٠ ريال - ٤٤٩٤ ريال) \times ٨٪	٢١٢٠		٢٣٧٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	فوائد لمدة سنة (٣٦٠٠٠ ريال - ٢٣٧٤ ريال) \times ٨٪	١٤٩٠		٨٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	فوائد لمدة سنة (٣٦٠٠٠ ريال - ٨٨٤ ريال) \times ٨٪	٨٠٩		٧٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	فوائد لمدة سنة (٣٦٠٠٠ ريال - ٧٥ ريال) \times ٨٪	٧٥		-

إيراد الفوائد المقابل

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	فوائد سنة ١٤٠٣ هـ.		٢١٢٠	٢١٢٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	قيد الإقراض	٢١٢٠		-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	فوائد سنة ١٤٠٤		١٤٩٠	١٤٩٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	قيد الإقراض	١٤٩٠		-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	فوائد سنة ١٤٠٥		٨٠٩	٨٠٩
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	قيد الإقراض	٨٠٩		-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	فوائد سنة ١٤٠٦		٧٥	٧٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	قيد الإقراض	٧٥		-

الحسابات بدفتر أستاذ الشركة التابعة للمستأجرة

عقد إيجار بيعي مع الشركة القابضة

معدات مستأجرة - إيجار رأسمالي

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	مداية عقد الإيجار الرأسمالي		٣٦٥٠٦	٣٦٥٠٦
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	استهلاك سنة ١٤٠٣		٦٠٨٤	٣٠٤٢٢
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	استهلاك سنة ١٤٠٤		٦٠٨٤	٢٤٣٣٨
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	استهلاك سنة ١٤٠٥		٦٠٨٤	١٨٢٥٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	استهلاك سنة ١٤٠٦		٦٠٨٤	١٢١٧٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٧	استهلاك سنة ١٤٠٧		٦٠٨٥	٦٠٨٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٨	استهلاك سنة ١٤٠٨		٦٠٨٥	-

دائتي الإيجار المقابل - إيجار رأسمالي

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	بداية عقد الإيجار الرأسمالي		٣٦٥٠٦	٣٦٥٠٦
٢ محرم ١٤٠٣	مداد الدفعة الأولى	١٠٠٠٠		٢٦٥٠٦
٢ محرم ١٤٠٤	(١٠٠٠٠ ريال - ٢١٢٠ ريال فوائد)	٧٨٨٠		١٨٦٢٦
٢ محرم ١٤٠٥	(١٠٠٠٠ ريال - ١٤٩٠ ريال فوائد)	٨٥١٠		١٠١١٦
٢ محرم ١٤٠٦	(١٠٠٠٠ ريال - ٨٠٩ ريال فوائد)	٩١٩١		٩٢٥
٢ محرم ١٤٠٧	(١٠٠٠٠ ريال - ٧٥ ريال فوائد)	٩٢٥		-

مصرفوف الفوائد المقابل

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	(٢٦٥٠٦ ريال × ٨٪)	٢١٢٠		٢١٢٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	قيد الإقبال		٢١٢٠	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	(١٨٦٢٦ ريال × ٨٪)	١٤٩٠		١٤٩٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	قيد الإقبال		١٤٩٠	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	(١٠١١٦ ريال × ٨٪)	٨٠٩		٨٠٩
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	قيد الإقبال		٨٠٩	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	(٩٢٥ ريال × ٨٪)	٧٥		٧٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	قيد الإقبال		٧٥	-

مصرفوف الاستهلاك المقابل

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	قيد الإقبال		٦٠٨٤	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	قيد الإقبال		٦٠٨٤	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	قيد الإقبال		٦٠٨٤	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	قيد الإقبال		٦٠٨٤	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٧	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٧	قيد الإقبال		٦٠٨٤	-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٨	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٨	قيد الإقبال		٦٠٨٤	-

ونعرض فيما يلي قيدي الاستبعاد اللذين يظهران في ورقتي العمل المتعلقةتين بشركة النصر والشركة التابعة لها وذلك عن السنتين الأولى والثانية من عقد الإيجار الرأسمالي (نوجه النظر إلى أن استبعاد كل من مصروف وإيراد الفوائد المقابل يتم عن طريق وضعهما على سطر واحد في ورقة العمل، ولذلك لا يظهران في قيدي الاستبعاد).

شركة النصر والشركة التابعة

قيد استبعاد في ورقة العمل

في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

دائني الإيجار المقابل - شركة الهلال	٢٦ ٥٠٦
الفوائد المستحقة المقابلة - شركة الهلال	٢ ١٢٠
إيراد الفوائد المقابلة غير المحققة - شركة النصر	٢ ٣٧٤
المبيعات المقابلة - شركة النصر	٣٦ ٥٠٦
تكلفة البضاعة المباعة المقابلة - شركة النصر	٣٠ ٠٠٠
مديني الإيجار المقابل - شركة النصر	٣١ ٠٠٠
الآلات المستأجرة - إيجار رأسمالي - شركة الهلال	٥٤٢٢
(٣٦ ٥٠٦ ريال - ٣٠ ٠٠٠ ريال - ١٠٨٤ ريال)	
مصروف الاستهلاك - شركة الهلال	١٠٨٤
(٣٦ ٥٠٦ ريال - ٣٠ ٠٠٠ ريال) $\times \frac{1}{4}$	

استبعاد الحسابات المقابلة المتعلقة بعقد الإيجار المبرم مع الشركة التابعة وتأجيل الاعتراف بجزء من الربح الإجمالي غير المحقق الناتج عن عقد الإيجار البيعي.

شركة النصر والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة العمل

في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤ هـ

دائني الإيجار المقابل - شركة الهلال	١٨ ٦٢٦
الفوائد المستحقة المقابلة - شركة الهلال	١ ٤٩٠
إيراد الفوائد المقابلة غير المحققة - شركة النصر	٨٨٤
الأرباح المحتجزة - شركة النصر	٥٤٢٢
(٣٦ ٥٠٦ ريال - ٣٠ ٠٠٠ ريال) - (١٠٨٤ ريال)	

مديني الإيجار المقابل - شركة النصر	٢١ ٠٠٠
الآلات المستأجرة - إيجار رأسمالي - شركة الهلال	٤٣٣٨
(٥ ٤٢٢ ريال - ١٠٨٤ ريال)	
مصروف الاستهلاك - شركة الهلال	١٠٨٤

استبعاد الحسابات المقابلة المتعلقة بعقد الإيجار المبرم
مع الشركة التابعة وتأجيل الاعتراف بجزء من الربح
الإجمالي غير المحقق الناتج عن عقد الإيجار البيعي .

وإذا أمعنا النظر في القيدين السابقين نجد أنهما ينطويان على نفس
خصائص قيود استبعاد البضاعة والآلات والتي عرضناها في جزء سابق . فعلى
سبيل المثال، ترتب على قيد الاستبعاد الخاص بسنة ١٤٠٣ هـ، استبعاد
المبيعات المقابلة في الشركة القابضة وقدرها ٣٦ ٥٠٦ ريال، وتكلفة البضاعة
المبيعة وقدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال، لأن الآلة المؤجرة كانت تظهر في حساب مخزون
الشركة القابضة، وقد حدث عقد الإيجار البيعي في سنة ١٤٠٣ هـ . ويمثل
مصروف استهلاك الشركة التابعة (المستأجرة) عن سنة ١٤٠٣ هـ وقدره
١٠٨٤ ريال الجزء المحقق من ربح المبيعات المقابلة . وقد تم في قيد سنة
١٤٠٤ هـ تخفيض الربح الإجمالي غير المحقق وقدره ٦ ٥٠٦ ريال (٣٦٥٠٦ ريال -
٣٠ ٠٠٠ ريال = ٦٥٠٦ ريال) عن طريق تخفيض مصروف استهلاك الشركة
التابعة سنة ١٤٠٣ هـ ببلغ ١٠٨٤ ريال .

المكاسب المقابلة من بيع أصول غير ملموسة:

Intercompany Gain on Sale of Intangible Asset:

تشابه إجراءات الاستبعاد في ورقة العمل بالنسبة للمكاسب المقابلة من بيع أصول غير ملموسة مع الإجراءات التي استخدمناها بصدد المكاسب المقابلة عن بيع أصول قابلة للاستهلاك باستثناء عدم وجود حساب مجمع للاستنفاد. وتحقق المكاسب المقابلة غير المحققة في الشركة البائعة من خلال مصروف الاستنفاد الدوري الذي يسجل بمعرفة الشركة المشتري.

الحصول على سندات إحدى شركات المجموعة الموحدة:

Acquisition of Affiliate's Bonds:

تعتبر الأرباح (المكاسب) أو الخسائر المقابلة الناتجة من عمليات بيع البضاعة، والأصول الرأسمالية، والأصول غير الملموسة التي تحدث بين شركات المجموعة الموحدة بمثابة مكاسب أو خسائر غير محققة في تاريخ البيع. ولكن، في حالة السندات، قد تتحقق المكاسب أو الخسائر المقابلة بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل عندما تحصل إحدى شركات المجموعة من سوق الأوراق المالية على سندات مصدرة بمعرفة شركة أخرى متمية إلى نفس المجموعة. وفي مثل هذه الحالة تعتبر مكاسب أو خسائر محسوبة Imputed، لأن العملية لم تتم بين الشركتين مباشرة. ومن المتوقع عدم ظهور مكاسب أو خسائر مقابلة محققة أو غير محققة عندما تحصل إحدى شركات المجموعة بطريقة مباشرة على السندات من شركة أخرى متمية إلى نفس المجموعة، والسبب في ذلك أن تكلفة الاستثمار في الشركة التي تحصل على السندات قد تتفق تماماً مع سعر إصدار هذه السندات في الشركة المصدرة.

مثال توضيحي عن الحصول على سندات مصدرة بمعرفة إحدى شركات المجموعة:

Illustration of Acquisition of Affiliate's Bonds:

نفترض أن شركة الهلال (شركة تابعة مملوكة جزئياً) أصدرت في غرة محرم ١٤٠٧ سندات في اكتتاب عام قيمتها الإسمية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال بمعدل

فائدة ١٠٪ وتستحق في غرة محرم ١٤١٢ . وقد أصدرت السندات بسعر يحقق عائداً للمستثمرين قدره ١٢٪ . وتستحق الفوائد سنوياً في غرة محرم . وقد تجاهلنا في هذا المثال تكاليف إصدار هذه السندات . وعلى ضوء هذه المعلومات يكون صافي المحصل من إصدار هذه السندات بمعرفة شركة الهلال مبلغ ٤٦٣٩٥٢ ريال تم حسابها على النحو التالي :

حساب المحصل من السندات المصدرة بمعرفة شركة تابعة مملوكة جزئياً

القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال يدفع بعد خمس سنوات ٢٨٣٧١٣ ريال
بمعدل فائدة ١٢٪ تدفع سنوياً (٥٠٠ ٠٠٠ ريال \times ٠,٥٦٧٤٢٧)
يضاف القيمة الحالية لمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال تدفع سنوياً لمدة
خمس سنوات بمعدل ١٢٪ (٥٠ ٠٠٠ ريال \times ٣,٦٠٤٧٧٦) ١٨٠ ٢٣٩
المحصل من إصدار السندات
٤٦٣٩٥٢

وخلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ تقوم شركة الهلال بإعداد قيود اليومية التالية عن السندات، وتتضمن ذلك استنفاد خصم إصدار السندات باستخدام طريقة الفائدة الفعلية :

قيود اليومية في شركة تابعة مملوكة جزئياً عن السندات المصدرة شركة الهلال اليومية العامة

غرة محرم ١٤٠٧	النقدية	٤٦٣٩٥٢
	خصم إصدار السندات	٣٦٠٤٨
	السندات	٥٠٠ ٠٠٠

إثبات إصدار سندات بمعدل ١٠٪ تستحق في غرة محرم ١٤١٢
بخصم إصدار لتحقيق عائداً قدره ١٢٪ .

مصرفوف الفوائد (٤٦٣٩٥٢ × ١٢٪)	٥٥ ٦٧٤
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ	
الفوائد المستحقة (٥٠٠ ٠٠٠ × ١٠٪)	٥٠ ٠٠٠
خصم إصدار السندات.	٥ ٦٧٤
إثبات استحقاق الفوائد السنوية على السندات	
التي تحمل معدل ١٠٪.	

وبناءً على القيد السابق يصبح رصيد حساب خصم الإصدار في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ٣٦٤ ٣٠ ريال (٣٦ ٠٤٨ - ٥ ٦٧٤ ريال = ٣٠ ٣٧٤ ريال). فإذا افترضنا أن شركة النصر (الشركة القابضة) كان لديها في ١٤٠٧/١٢/٣٠ نقدية سائلة متاحة للاستثمار، وكان معدل العائد السائد في السوق في ذلك التاريخ ١٥٪، فإنه من الممكن الحصول على سندات شركة الهلال التي تحمل معدل ١٠٪ بخصم معقول. ولذلك، قامت شركة النصر في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بشراء بعضاً من السندات السابق إصدارها بمعرفة شركة الهلال قيمتها الاسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال (أي ما يعادل ٦٠٪ من إجمالي السندات المصدرة بقيمة ٥٠٠ ٠٠٠ ريال). وقد دفعت شركة النصر مقابل حصولها على هذه السندات مبلغ ٢٥٧ ١٧٥ ريال بالإضافة إلى الفوائد المستحقة لمدة عام (٣٠٠ ٠٠٠ ريال × ١٠٪ = ٣٠ ٠٠٠ ريال). وقد تم حساب تكلفة شراء السندات كما يلي :

حساب تكلفة السندات التي حصلت عليها
الشركة القابضة من السندات السابق إصدارها
بمعرفة شركة تابعة مملوكة جزئياً

القيمة الحالية لمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال تحصل بعد أربع سنوات ١٧١ ٥٢٦ ريال	
بمعدل فائدة سنوي ١٥٪ (٣٠٠ ٠٠٠ ريال × ٠,٥٧١٧٥٣)	
القيمة الحالية لمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال يحصل سنوياً لمدة	
أربع سنوات بمعدل ١٥٪	٨٥ ٦٤٩
(٣٠ ٠٠٠ ريال × ٢,٨٥٤٩٧٨)	
التكلفة التي تحملها شركة النصر للحصول على سندات	
قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال.	٢٥٧ ١٧٥

وطبقاً لذلك تقوم شركة النصر بإجراء القيد التالي في
١٤٠٧/١٢/٣٠ لتسجيل حصولها على سندات شركة الهلال:

قيد اليومية في الشركة القابضة لتسجيل	
حصولها من السوق المفتوحة على سندات سبق	
إصدارها بمعرفة شركتها التابعة المملوكة جزئياً	
الاستثمار في سندات شركة الهلال	٢٥٧ ١٧٥
الفوائد المستحقة المدينة المقابلة	٣٠ ٠٠٠
التقدي	٢٨٧ ١٧٥

إثبات الحصول على سندات قيمتها الإسمية
٣٠٠ ٠٠٠ ريال سبق إصدارها بمعرفة شركة الهلال بمعدل
فائدة ١٥٪ وتستحق في غرة محرم سنة ١٤١٢، وكذلك
تسجيل الفوائد المستحقة عن فترة سنة.

وعندما تقوم الشركة القابضة بإبلاغ شركة الهلال بحصولها على السندات
من السوق، تقوم شركة الهلال بإجراء القيد التالي في ١٤٠٧/١٢/٣٠ لتسجيل
العملية المقابلة فيما يتعلق بالجزء المصدر من سنداتها:

قيد اليومية في شركة تابعة مملوكة جزئياً
لتسجيل الجزء المقابل من سندات المصدرة
الذي حصلت عليه الشركة القابضة من سوق
الأوراق المالية

السندات	٣٠٠ ٠٠٠
خصم إصدار السندات المقابلة (٠,٦ × ٣٠٣٧٤)	١٨ ٢٢٤
الفوائد المستحقة (٠,٦ × ٥٠ ٠٠٠)	٣٠ ٠٠٠

السندات المقابلة	٣٠٠ ٠٠٠
خصم إصدار السندات.	١٨ ٢٢٤
الفوائد المستحقة الدائنة المقابلة.	٣٠ ٠٠٠

تحويل السندات التي حصلت عليها الشركة القابضة من
السوق المفتوحة والحسابات المرتبطة بها إلى حسابات
مقابلة.

ومن وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل يعتبر حصول شركة النصر
على سندات سبق إصدارها بمعرفة شركة الهلال كما لو كان وفاء معجلاً
أو استرداداً مبكراً للسندات مما يؤدي إلى مكاسب محققة قدرها ٢٤ ٦٠١ ريال
يتم حسابها كما يلي :

حساب المكاسب المحققة على السندات
السابق إصدارها بواسطة الشركة التابعة وحصلت
عليها الشركة القابضة من السوق المفتوحة

القيمة الدفترية لسندات شركة الهلال التي حصلت عليها شركة النصر	
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ (٣٠٠ ٠٠٠ ريال - ١٨ ٢٢٤ ريال)	٢٨١ ٧٧٦ ريال
يُطرح: تكلفة استثمار شركة النصر	٢٥٧ ١٧٥

٢٤ ٦٠١ المكاسب المحققة عن الاسترداد المبكر للسندات

ولا تثبت المكاسب المحققة السابقة في السجلات المحاسبية سواء في

الشركة القابضة أو الشركة التابعة. وبدلاً من ذلك يعترف بها في قيد الاستبعاد الذي يجري في ورقة العمل التي تعد في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما يلي :

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيد (هـ)

٣٠٠ ٠٠٠

السندات المقابلة - شركة الهلال

خصم إصدار السندات المقابلة - شركة الهلال	١٨ ٢٢٤
الاستثمار في سندات شركة الهلال - شركة النصر	٢٥٧ ١٧٥
المكاسب عن الوفاء المبكر للسندات - شركة الهلال	٢٤ ٦٠١

استبعاد السندات التي حصلت عليها الشركة القابضة
والاعتراف بالمكاسب نتيجة استرداد هذه السندات (لم
تأخذ في الاعتبار آثار ضرائب الدخل).

تحويل المكاسب الناتجة من استرداد السندات :

Disposition of Gain on Extinguishment of Bonds

يلاحظ من قيد الاستبعاد السابق، أن المكاسب المحققة نتيجة حصول شركة النصر على سندات شركتها التابعة تم نسبتها إلى شركة الهلال - الشركة التابعة. وهذه المعالجة تعتمد على افتراض مؤداة أن حصول الشركة القابضة على سندات شركتها التابعة من سوق الأوراق المالية يعد بمثابة وفاء مبكر للسندات بمعرفة التابعة. ويعني ذلك، أن الشركة القابضة تعمل كوكيلة للشركة التابعة في سوق الأوراق المالية، ومن ثم تنسب المكاسب إلى الشركة التابعة. وفي ظل هذا المدخل الموحد، يمكن القول أن المحاسبة عن المكاسب الناتجة من الحصول على سندات الشركة التابعة هي نفسها التي كانت ستببع فيما لو قامت الشركة التابعة باسترداد السندات بمعرفتها.

وعلى ضوء ما تقدم يتم الإفصاح عن كل المكاسب المحققة وقلدها

٢٤٦٠١ ريال في قائمة الدخل الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠. وإذا كانت الأهمية النسبية لقيمة المكاسب مرتفعة يجب الإفصاح عنها كعنصر غير عادي Extraordinary item بعد خصم ضرائب الدخل المستحقة عنها.

حقوق الأقلية في المكاسب الناتجة من الحصول على السندات :

Minority Interest in Gain on Extinguishment of Bonds:

كما أشرنا في الجزء السابق تنسب المكاسب الناتجة عن حصول شركة النصر على السندات إلى شركتها التابعة المملوكة جزئياً. ويرتب على ذلك، أن تؤخذ هذه المكاسب في الاعتبار عند حساب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠، وتؤخذ هذه المكاسب أيضاً في الاعتبار عند تحديد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠. وسوف نوضح ذلك في صفحات تالية.

المحاسبة عن المكاسب في السنوات التالية :

Accounting for Gain in Subsequent years:

نجد أن المكاسب المحققة في السنوات الأربع التالية لحصول شركة النصر على سندات شركة الهلال والتي لم تسجل في تاريخ الحصول على هذه السندات، قد سجلت ضمناً بواسطة مجموعة الشركات الموحدة ككل من خلال الفروق بين قيمة المستفد من خصم الإصدار بمعرفة شركة الهلال، والمستفد من خصم الشراء بمعرفة شركة النصر. (ومن الضروري أن يكون هناك اتساق في برنامج استنفاد خصم السندات بين الشركة التي حصلت على السندات والشركة التي أصدرتها، ولذلك ينبغي على شركة النصر أن تستخدم طريقة الفائدة الفعلية التي تستخدمها شركة الهلال). ولتوضيح هذا المفهوم نعرض فيما يلي كيفية المحاسبة عن فوائد السندات بواسطة الشركتين عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

قيود اليومية المتعلقة بالسندات المقابلة في كل من
الشركة القابضة والتابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

اليومية العملة بشركة الهلال	اليومية العملة بشركة النصر	
٣٠ ٠٠٠ القوائد المستحقة الدائنة المقابلة	٣٠ ٠٠٠ الخفية	غرة المحرم
٢٠ ٠٠٠ القوائد المستحقة	٣٠ ٠٠٠ القوائد المستحقة الخفية المقابلة	١٤٠٨
٥٠ ٠٠٠ الخفية	إثبات تحصيل القوائد المستحقة عن	
إثبات سداد القوائد المستحقة على	سندات شركة الهلال بمعدل ١٠٪ والتي	
سندات ١٠٪.	تم شراؤها من السوق.	
٣٣٨١٣ مصروف القوائد المقابلة	٣٠ ٠٠٠ القوائد المستحقة الخفية المقابلة	٣٠ من
٢٢ ٥٤٢ مصروف القوائد	٨ ٥٧٦ الاستثمار في سندات شركة الهلال	نفي الحجة
٣٠ ٠٠٠ القوائد المستحقة الدائنة المقابلة	٣٨ ٥٧٦ إيراد القوائد المقابلة	سنة ١٤٠٨
٢٠ ٠٠٠ القوائد المستحقة	استحقاق الفائدة السنوية على	
٣٨١٣ خصم إصدار السندات المقابلة	سندات شركة الهلال بمعدل ١٠٪	
٢ ٥٤٢ خصم إصدار السندات	(٢٥٧ ١٧٥ ريال × ١٥٪ = ٣٨٥٧٦ ريال)	
إثبات استحقاق القوائد المستحقة على سندات		
١٠٪. وقد تم حساب القوائد كما يلي:		
القوائد المقابلة (٣٠٠ ٠٠٠ ريال - ١٨ ٢٢٤) × ١٢٪		
١٢٪ = ٣٣٨١٣ ريال		
القوائد الأخرى (٢٠٠ ٠٠٠ ريال - ١٢ ١٥٠) × ١٢٪		
٢٢ ٥٤٢ =		

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة نوضح في الجزء التالي أثرها على
حسابات دفتر الأستاذ المتعلقة بعملية السندات في كلتا الشركتين:

حسابات دفتر الأستاذ لشركة النصر (الشركة القابضة)
عن السندات المقابلة

الاستثمار في سندات شركة الهلال

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧/١٢/٣٠	نحصل على سندات قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٥٧ ١٧٥		٢٥٧ ١٧٥
١٤٠٨/١٢/٣٠	الاستعداد التراكمي لنقصه الشراء (٣٨ ٥٧٦ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	٨ ٥٧٦		٢٦٥ ٧٥١
١٤٠٩/١٢/٣٠	الاستعداد التراكمي لنقصه الشراء (٣٩ ٨٦٣ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	٩ ٨٦٣		٢٧٥ ٦١٤
١٤١٠/١٢/٣٠	الاستعداد التراكمي لنقصه الشراء (٤١ ٣٤٢ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	١١ ٣٤٢		٢٨٦ ٩٥٦
١٤١١/١٢/٣٠	الاستعداد التراكمي لنقصه الشراء (٤٣ ٠٤٤ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	١٣ ٠٤٤		٣٠٠ ٠٠٠

إيراد القوائد المقابلة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٨/١٢/٣٠	(٢٥٧ ١٧٥ ريال م / ١٥ /)		٣٨ ٥٧٦	٣٨ ٥٧٦
١٤٠٨/١٢/٣٠	قيد لإقفل	٣٨ ٥٧٦		٠٠ ٠٠٠
١٤٠٩/١٢/٣٠	(٢٦٥ ٧٥١ ريال م / ١٥ /)		٣٩ ٨٦٣	٣٩ ٨٦٣
١٤٠٩/١٢/٣٠	قيد لإقفل	٣٩ ٨٦٣		
١٤١٠/١٢/٣٠	(٢٧٥ ٦١٤ ريال م / ١٥ /)		٤١ ٣٤٢	٤١ ٣٤٢
١٤١٠/١٢/٣٠	قيد لإقفل	٤١ ٣٤٢		
١٤١١/١٢/٣٠	(٢٨٦ ٩٥٦ ريال م / ١٥ /)		٤٣ ٠٤٤	٤٣ ٠٤٤
١٤١١/١٢/٣٠	قيد لإقفل	٤٣ ٠٤٤		

حسابات دفتر الأستاذ بشركة الهلال (الشركة التابعة)
عن السندات المقابلة
السندات المقابلة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧/١٢/٣٠	سندت التي حصلت عليها شركة نقضه		٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠

خصم إصدار السندات المقابلة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧ ١٢ ٣٠	السندات التي حصلت عليها الشركة القنطرة	١٨ ٢٢٤		١٨ ٢٢٤
١٤٠٨ ١٢ ٣٠	الاستفاد (٣٠ ٠٠٠ - ٣٤ ٨١٣)		٣ ٨١٣	١٤ ٤١١
١٤٠٩ ١٢ ٣٠	الاستفاد (٣٠ ٠٠٠ - ٣٤ ٧٧١)		٤ ٧٧١	١٠ ١٤٠
١٤١٠ ١٢ ٣٠	الاستفاد (٣٠ ٠٠٠ - ٣٤ ٧٨٣)		٤ ٧٨٣	٥ ٣٥٧
١٤١١ ١٢ ٣٠	الاستفاد (٣٠ ٠٠٠ - ٣٥ ٣٥٧)		٥ ٣٥٧	صفر

مصرف الفوائد

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧ ١٢ ٣٠	(١٨ ٢٢٤ - ٣٠٠ ٠٠٠) × ١٢	٣٣ ٨١٣		٣٤ ٩١٣
١٤٠٧ ١٢ ٣٠	قيد الإقراض		٣٣ ٨١٣	-
١٤٠٨ ١٢ ٣٠	(١٤ ٤١١ - ٣٠٠ ٠٠٠) × ١٢	٣٤ ٢٧١		٣٤ ٢٧١
١٤٠٨ ١٢ ٣٠	قيد الإقراض		٣٤ ٢٧١	-
١٤٠٩ ١٢ ٣٠	(١٠ ١٤٠ - ٣٠٠ ٠٠٠) × ١٢	٣٤ ٧٨٣		٣٤ ٧٨٣
١٤٠٩ ١٢ ٣٠	قيد الإقراض		٣٤ ٧٨٣	-
١٤١٠ ١٢ ٣٠	(٥ ٣٥٧ - ٣٠٠ ٠٠٠) × ١٢	٣٥ ٣٥٧		٣٥ ٣٥٧
١٤١٠ ١٢ ٣٠	قيد الإقراض		٣٥ ٣٥٧	-

وإذا قارنا القيود السنوية لكل من حساب إيرادات الفوائد المقابلة بشركة النصر وحساب مصرف الفوائد المقابلة بشركة الهلال، سنجد هناك فرقاً بين كلا الحاسبين. ويتمثل هذا الفرق في تسجيل المكاسب المحققة وقدرها ٢٤ ٦٠١ ريال، وهي تلك التي لم تسجل عندما قامت شركة النصر بشراء سندات الشركة التابعة من سوق الأوراق المالية. ونوضح في الجدول التالي الفرق بين حسابي الفوائد المقابلة في كلتا الشركتين:

الفرق بين حساب إيراد الفوائد المقابلة في الشركة
القابضة وحساب مصروف الفوائد المقابلة في الشركة
التابعة يعادل المكاسب المحققة من حصول القابضة
على سندات تابعة

الفرق - يمثل تسجيلاً للمكاسب المحققة	مصروف الفوائد المقابلة شركة الهلال	إيراد الفوائد المقابلة شركة النصر	الذات المتبقية في ١٢/٣٠
٤ ٧١٣ ريال	٢٣ ٨١٣	٣٨ ٥٧٦	١٤٠٨
٥ ٥٩٢	٣٤ ٢٧١	٣٩ ٨١٣	١٤٠٩
٦ ٥٥٩	٣٤ ٧٨٣	٤١ ٢٤٢	١٤١٠
٧ ٦٨٧	٣٥ ٣٥٧	٤٣ ٠٤٤	١٤١١
٢٤ ٦٠١	١٣٨ ٢٢٠	١٦٢ ٨٢٥	الجملة

وعلى ضوء المعلومات السابقة نعرض فيما يلي قيد الاستبعاد الواجب
إجراؤه في ورقة العمل في ١٤٠٨/١٢/٣٠ عن السندات وفوائدها:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

القيد (هـ):

إيراد الفوائد المقابلة - النصر	٣٨ ٥٧٦
السندات المقابلة - الهلال	٣٠٠ ٠٠٠
خصم إصدار السندات المقابلة - الهلال	١٤ ٤١١
الاستثمار في سندات الهلال - النصر	٢٦٥ ٧٥١
مصروف الفوائد المقابلة - الهلال	٣٣ ٨١٣
الأرباح المحتجزة - الهلال	٢٣ ٣٧١
(٢٤ ٦٠١ ريال \times ٩٥٪).	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	١ ٢٣٠
(٢٤ ٦٠١ \times ٥٪).	
استبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بواسطة الشركة	

القابضة وكذلك استبعاد مصروفات وإيرادات الفوائد المرتبطة بها، وزيادة الأرباح المحتجزة أول الفترة بالشركة التابعة بقيمة المكاسب المحققة التي لم تستنفد بعد والناجمة من استرداد السندات، (لم تأخذ في الاعتبار أثر ضرائب الدخل).

ومن الأمور الهامة الواجب ملاحظتها في قيد الاستبعاد السابق، أنه أدى إلى تخفيض الدخل الموحد، قبل تحديد حقوق الأقلية، بمبلغ ٤ ٧٦٣ ريال (٣٨ ٥٧٦ - ٣٣ ٨١٣ ريال = ٤ ٧٦٣ ريال). وكما أشرنا آنفاً، فإن هذا الفرق يرجع إلى استبعاد كل من إيرادات الفوائد المقابلة بالشركة القابضة ومصروفات الفوائد المقابلة بالشركة التابعة. ومن الملاحظ أن عدم استبعاد الفوائد المقابلة بالطريقة السابقة سوف يؤدي إلى تضخيم الدخل (قبل حساب حقوق الأقلية) بمبلغ ٤ ٧٦٣ ريال عن سنة ١٤٠٨، ويرجع السبب في ذلك إلى أن كل المكاسب المحققة من شراء الشركة القابضة لسندات الشركة التابعة وقدرها ٢٤ ٦٠١ ريال تم الاعتراف بها في قائمة الدخل الموحدة عن سنة ١٤٠٧ - وهي السنة التي تم فيها الحصول على السندات، حيث جعلنا كل من حساب الأرباح المحتجزة لشركة الهلال، وحساب حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة دائنين بمبلغ ٢٤ ٦٠١ ريال من خلال قيد الاستبعاد.

ونوجه النظر أيضاً إلى أنه يجب أن ينسب تخفيض الدخل الموحد بمبلغ ٤ ٧٦٣ ريال (قبل حساب حقوق الأقلية) إلى الشركة التابعة، لأن المكاسب الأصلية المحسوبة التي ينتمي إليها هذا المبلغ سبق نسبتها إلى الشركة التابعة. وبناءً على ذلك، ينبغي أن يؤخذ هذا المبلغ (٤ ٧٦٣ ريال) في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠. ويؤخذ هذا المبلغ أيضاً في الاعتبار عند تحديد الأرباح المحتجزة للشركة التابعة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وسوف نفصح عن هذه البيانات في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ في صفحات تالية في نهاية هذا الفصل.

قيد الاستبعاد في ورقة العمل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٩ هـ:

نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد الواجب إجراؤه في ورقة العمل في ١٤٠٩/١٢/٣٠ هـ (السنة الثانية من تاريخ حصول الشركة القابضة على سندات الشركة التابعة).

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٩/١٢/٣٠ هـ

القيد (هـ)	
٣٩ ٨٦٣	إيراد الفوائد المقابلة - شركة النصر
٣٠٠ ٠٠٠	السندات المقابلة - شركة الهلال
١٠ ١٤٠	خصم إصدار السندات المقابلة - الهلال
٢٧٥ ٦١٤	الاستثمار في سندات الهلال - النصر
٣٤ ٢٧١	مصرف الفوائد المقابلة - الهلال
١٨ ٨٤٦	الأرباح المحتجزة - الهلال
	(٢٤ ٦٠١ - ٤ ٧٦٣) × ٩٥٪
٩٩٢	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٢٤ ٦٠١ -
	٤ ٧٦٣) × ٥٪.

استبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بواسطة الشركة القابضة، وكذلك استبعاد إيرادات ومصرفات الفوائد المرتبطة بها، ثم زيادة الأرباح المحتجزة أول الفترة للشركة التابعة بالمكاسب المحققة غير المستفدة والناجمة عن استرداد السندات.

ونعتقد أنه من الملائم للطلاب أن يقارن قيود الاستبعاد في ورقتي العمل للعامين ١٤١٠، ١٤١١. والجدير بالذكر أنه ليس من الضروري عندما تقوم شركة الهلال بدفع قيمة السندات بالكامل في تاريخ استحقاقها إجراء أي قيود استبعاد أخرى.

إعادة إصدار السندات المقابلة Reissuance of Intercompany Bonds

إذا قامت الشركة القابضة ببيع السندات التي سبق أن حصلت عليها قبل ميعاد استحقاقها إلى طرف خارجي، فيجب التوقف عن استنفاد المكاسب التي سبق تحقيقها عند الحصول على هذه السندات. وفي مثل هذه الحالة لا تتحقق المكاسب أو الخسائر الناتجة من عملية البيع بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة، ولكن يتطلب المنطق معالجة هذه المكاسب أو الخسائر كعلاوة أو خصم إصدار عند إجراء قيود الاستبعاد في ورقة العمل. ونظراً لأنه من النادر حدوث هذا النوع من إعادة الإصدار، فسوف لا نتناوله بالتفصيل في هذا المرجع.

مثال توضيحي عن أثر الأرباح (المكاسب) المقابلة على حقوق الأقلية:

حتى تتمكن من توضيح أثر الأرباح (المكاسب) المقابلة على حساب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة المملوكة جزئياً، نعود إلى مثالنا المتعلق بشركة النصر وشركة الهلال التابعة لها والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٥٪. ونوجه النظر إلى أن قيود الاستبعاد التي سنعرضها الآن هي نفس القيود التي سبق إجراؤها في الصفحة رقم (٤٢٦) بالفصل السادس، وفي الصفحات أرقام ٥٥٦، ٥٦٤، ٥٦٧، ٥٨٢، من هذا الفصل. وسوف يلي هذه القيود قيد آخر لتعديل (وهو يختلف عن القيد الموجود في الصفحة رقم (٤٢٦)، بالفصل السادس) حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.

فسوف نلاحظ من قيود الاستبعاد التالية، أن قيد الاستبعاد (و) ينطوي على التأثيرات الناتجة من قيود الاستبعاد الأخرى على صافي دخل الشركة التابعة، وذلك لتحديد صافي الدخل المعدل لهذه الشركة. وعلى ضوء ذلك يمكننا تحديد نسبة حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة. وفيما يلي شرح موجز لكل قيد:

فد الاستبعاد (أ) أدى إلى زيادة تكاليف ومصروفات الشركة التابعة، ومن ثم

نقص صافي دخلها، الإجمالي ١٩٠٠٠ ريال.

قيد الاستبعاد (ب) أدى إلى تخفيض إجمالي الربح على مبيعات الشركة التابعة بمبلغ (١٢٠٠٠٠ - ٩٦٠٠٠ = ٢٤٠٠٠ ريال)، ويعني ذلك تحقق أرباح إجمالية بالشركة القابضة قدرها ١٦٠٠٠ ريال عن مبيعاتها للأطراف الخارجية. وبذلك يكون الأثر الصافي على صافي دخل الشركة التابعة هو انخفاضه بمبلغ ٨٠٠٠ ريال (١٤٠٠٠ - ١٦٠٠٠ = ٨٠٠٠ ريال).

قيد الاستبعاد (ج) أدى إلى استبعاد حساب المكاسب من الشركة القابضة، وهذه العملية لم تؤثر على صافي دخل الشركة التابعة.

قيد الاستبعاد (د) أدى إلى استبعاد حساب المكاسب من الشركة التابعة ومن ثم تخفيض صافي دخلها بمبلغ ٢٣٨٠٠ ريال.

قيد الاستبعاد (هـ) نسب المكاسب الناتجة عن الوفاء المبكر للسندات إلى الشركة التابعة، وهذا أدى إلى زيادة صافي دخلها بمبلغ ٢٤٦٠١ ريال.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في الصفحة رقم (٤١٩) ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر وشركتها التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠، علماً بأن البيانات التي وردت بها هي نفس البيانات التي تضمنتها ورقة العمل التي عرضناها في الصفحة رقم (٢٦٠) بالفصل الرابع). وبمقارنة البيانات تفصح عن نتيجة هامة، وهي أنه في حالة وجود أرباح مقابلة، وعند استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن نتيجة عمليات التابعة، لا يتطابق صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة، وكذلك لا تتطابق الأرباح المحتجزة الموحدة مع حسابي الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة. (فالأرباح المحتجزة الموحدة قدرها ٤٦١ ١٤٩٠ ريال، وجملة الأرباح المحتجزة بالقابضة

هي ١٥٤٢٥٥٠ ريال + ٤٧٥٠٠ = ١٥٤٧٣٠٠ ريال). وسوف نوضح في المثال الشامل التالي كيفية التحقق من صافي الدخل الموحد، والأرباح المحتجزة الموحدة عندما تتضمن العمليات أرباح مقابلة.

شركة النصر والشركة التابعة

قيود الاستبعاد في ورقة العمل

في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ):	
أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال (٣٨٤ ٠٠٠ - ٤٧٥٠)	٣٧٩ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة بالتابعة - النصر	٤٧٥٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - النصر	٨١ ٧٠٠
الأصول طويلة الأجل - الهلال (١٧٦ ٠٠٠ - ١٤ ٠٠٠ ريال)	١٦٢ ٠٠٠
حق الاستئجار - الهلال (٢٥ ٠٠٠ - ٥ ٠٠٠ ريال)	٢٠ ٠٠٠
الشهرة - النصر (٣٧ ٠٥٠ - ٩٥٠ ريال)	٣٦ ١٠٠
تكلفة البضاعة المباعة - الهلال	١٧ ٠٠٠
مصرفات العمليات - الهلال	٢ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال - النصر	١ ٢٢٩ ٣٠٠
التوزيعات - الهلال	٥٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٥٨ ٥٠٠
(٦١ ٠٠٠ - ٢ ٥٠٠ ريال)	

يتضمن هذا القيد ما يلي:

١ - استبعاد الاستثمار المقابل وحسابات حقوق الملكية للتابعة في أول العام، وكذلك توزيعات التابعة.

٢ - تسوية استهلاك واستنفاد سنة ١٤٠٧ على الفروق بين القيم العادلة الجارية

والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة. وقد تم تحديدها كما يلي :

تكلفة البضاعة المباعة مصروفات العملية

٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	استهلاك المباني
—	١٠ ٠٠٠	استهلاك الآلات
—	٥ ٠٠٠	استنفاد حق الاستئجار
٢ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠	الإجمالي

٣- توزيع الفروق غير المستفدة بين القيم العادلة الجارية في تاريخ الاندماج وتقييم الدفترية للأصول الملائمة.

٤- تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٦١ ٠٠٠ ريال)، وطرح نصيب الأقلية في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة لشعبة خلال العام (٥٠ ٠٠٠ ريال $\times 5\% = ٢ ٥٠٠$ ريال).

تابع قيود ورقة العمل (شركة النصر والشركة التابعة):
القيد (ب):

المبيعات المقابلة - الهلال	١٢٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة - المقابلة	٩٦ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة - النصر	١٦ ٠٠٠
المخزون - النصر	٨ ٠٠٠

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المباعة،

والأرباح غير المحققة في المخزون

القيد (ج):

المكاسب المقابلة من بيع الأراضي - النصر	٥٠ ٠٠٠
الأراضي - الهلال	٥٠ ٠٠٠

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة من بيع الأراضي.

القيد (د):

المكاسب المقابلة من بيع الآلة - الهلال	٢٣ ٨٠٠
الآلة - النصر	٢٣ ٨٠٠

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة من بيع الآلة.

القيد (هـ) :

السندات المقابلة - الهلال	٣٠٠ ٠٠٠
خصم الإصدار على السندات المقابلة - الهلال	١٨ ٢٢٤
الاستثمار في سندات الهلال - النصر	٢٥٧ ١٧٥
المكاسب من الاسترداد المبكر للسندات - الهلال	٢٤ ٦٠١
استبعاد سندات الشركة التابعة التي حصلت عليها الشركة	
القابضة، والاعتراف بالمكاسب الناتجة من استرداد	
السندات.	

القيد (و)

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٣٩٤٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٣٩٤٠
تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة	
التابعة وتم حسابها كما يلي :	
صافي دخل الشركة التابعة	١٠٥ ٠٠٠
التسويات والاستبعادات في ورقة العمل	
(أ) (١٧ ٠٠٠ + ٢ ٠٠٠ ريال)	(١٩ ٠٠٠)
(ب)	(٨ ٠٠٠)
(د)	(٢٣ ٨٠٠)
(هـ)	٢٤ ٦٠١
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	٧٨ ٨٠١
نصيب الأقلية (٧٨ ٨٠١ ريال × ٥٪)	٣ ٩٤٠

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة عمل جزئية لإعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً
لأساس الملكية عن شركة تابعة مملوكة جزئياً بعد
تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستثمارات والصناعات الزبانية (النقص)	شركة الهلال	شركة النصر	
١٣٥٣٢٥٠	(٢٧٩ ٢٥٠) (٢)	٢٨٤ ٠٠٠	١٣٤٨ ٥٠٠	قلعة الأرباح المستحقة
٢٩٥ ٧٦١	١٦١ ٨٣٩) (٢	١٠٥ ٠٠٠	٣٥٢ ٦٠٠	الأرباح المستحقة، أول العام
١٦٤٩ ٠١١	(٥٤١ ٠٨٩) (٢)	٤٨٩ ٠٠٠	١٧٠١ ١٠٠	صافي الدخل
١٥٨ ٥٥٠	(٥٠ ٠٠٠) (٢)	٥٠ ٠٠٠	١٥٨ ٥٥٠	جملة فرعية
				التوزيعات
١٤٩ ٤٦١	(٤٩١ ٠٨٩) (٢)	٤٣٩ ٠٠٠	١٥٤٢ ٥٥٠	الأرباح المستحقة، نهاية العام
				الميزانية العمومية
	(٥٨ ٥٠٠) (٢)			الائتمانات وحقوق الملكية
٦٢ ٤٤٠	(٣٩٤٠) (٢)			حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
٦٢ ٤٤٠	٦٢ ٤٤٠			إجمالي الائتمانات
١٠٥٧ ٠٠٠			١٠٥٧ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد
				أسهم رأس المال،
	(٤٠٠ ٠٠٠) (٢)	٤٠٠ ٠٠٠		القيمة الاسمية ١٠ ريالات
١٥٦٠ ٢٥٠	(٣٣٥ ٠٠٠) (٢)	٣٣٥ ٠٠٠	١٥٦٠ ٢٥٠	علاوة الإصدار
١٤٩٠ ٤٦١	(٤٩١ ٠٨٩) (٢)	٤٣٩ ٠٠٠	١٥٤٢ ٥٥٠	الأرباح المستحقة
—	(٤ ٧٥٠) (٢)		٤ ٧٥٠	الأرباح المستحقة في التابعة
٤١٠٧٧١١	(١١٣٠ ٨٣٩) (٢)	١٠٧٤ ٠٠٠	٤١٦٤ ٥٥٠	إجمالي حقوق الملكية
XXXXXXXX	(١٠٦٨ ٣٩٩) (٢)	XXXXXXXX	XXXXXXXX	إجمالي الائتمانات وحقوق الملكية

(*) صافي النقص في الإيرادات (والمكاسب)

$$٢٥٠٨٩٩ \text{ ريال} = ٢٤٦٠١ - ٢٣٨٠٠ + ٥٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠٠ + ٨١٧٠٠ =$$

يطرح صافي النقص في التكاليف والمصروفات

$$٨٩٠٦٠ = ٣٩٤٠ - ١٩٠٠٠ - ١٦٠٠٠ + ٩٦٠٠٠ =$$

$$\underline{\underline{١٦١٨٣٩}} \quad \text{النقص في صافي دخلي الشركتين لتحديد صافي الدخل الموحد}$$

مثال شامل عن إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

لقد عرضنا في الفصول من الرابع إلى السابع عدداً من المظاهر المرتبطة بورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة. وسوف يشمل هذا المثال الشامل على معظم هذه المظاهر في شركة النصر وشركتها التابعة المملوكة جزئياً عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

هذا ونعرض فيما يلي بعض الحسابات التي تظهر بدفتر الأستاذ بشركة النصر مشتملة على حسابات الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال، وحساب الأرباح المحتجزة، ثم حساب الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة، وحساب الأرباح المحتجزة كما يظهر في دفتر أستاذ شركة الهلال. ونوجه النظر إلى أن حسابات الأرباح المحتجزة التالية لا تشتمل على قيود الإقفال عن سنة ١٤٠٨. والجدير بالذكر أن مراجعة هذه الحسابات يهيء الفرصة لتفهم ورقة العمل التي سنعرضها في الصفحات التالية وتفهم قيود الاستبعاد المتعلقة بها.

دفتر أستاذ شركة النصر

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكلفة الإجمالية للإلتحاق	١ ١٩٢ ٢٥٠		١ ١٩٢ ٢٥٠
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلقة بعمرة شركة الهلال		٢٨ ٠٠٠	١ ١٥٤ ٢٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل من شركة الهلال	٨٥ ٥٠٠		١ ٢٣٩ ٧٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الفروق		٤٢ ٧٥٠	١ ١٩٧ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استفاد الشهرة		٩٥٠	١ ١٩٦ ٠٥٠
١٤٠٧/١١/٢٢	التوزيعات المعلقة بعمرة شركة الهلال		٤٧ ٥٠٠	١ ١٤٨ ٥٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل من شركة الهلال	٩٩ ٧٥٠		١ ٢٤٨ ٣٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استفاد الفروق		١٨ ٠٥٠	١ ٢٣٠ ٢٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استفاد الشهرة		٩٥٠	١ ٢٢٩ ٣٠٠
١٤٠٨/١١/٢٥	التوزيعات المعلقة بعمرة شركة الهلال		٥٧ ٠٠٠	١ ١٧٢ ٣٠٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	صافي دخل من شركة الهلال	١٠٩ ٢٥٠		١ ٢٨١ ٥٥٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	استفاد الفروق		١٨ ٠٥٠	١ ٢٦٣ ٥٠٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	استفاد الشهرة		٩٥٠	١ ٢٦٢ ٥٥٠

الأرباح المحتجزة

التاريخ	البات	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥ ١٢ ٣٠	الرصيد			دائن
١٤٠٦ ١٢ ٣٠	إفتر صافي لنحت محتج		١٥٧٠٥٠	١٥٠٠٠٠٠
١٤٠٦ ١٢ ٣٠	إفتر حسب توريدت	١٥٨٥٥٠	٤٥٧٠٥٠	١٣٤٨٥٠٠
١٤٠٧ ١٢ ٣٠	إفتر صافي لنحت محتج		٣١٨٤٠٠	١٦٦٦٩٠٠
١٤٠٦ ١٢ ٣٠	إفتر حسب توريدت	١٥٨٥٥٠		١٥٠٩٣٥٠

الأرباح المحتجزة بالتابعة

التاريخ	البات	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦ ١٢ ٣٠	إفتر صافي مدين غير محتج بتوزيع		٤٧٥٠	٤٧٥٠
١٤٠٧ ١٢ ٣٠	إفتر صافي مدين غير محتج بتوزيع		٣٤٢٠٠	٣٨٩٥٠

دفتر أستاذ شركة الهلال

الأرباح المحتجزة

التاريخ	البات	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥ ١٢ ٣٠	الرصيد			٣٣٤٠٠٠
١٤٠٦ ١٢ ٣٠	إفتر صافي لنحت		٩٠٠٠٠	٤٢٤٠٠٠
١٤٠٦ ١٢ ٣٠	إفتر حسب توريدت	٤٠٠٠٠		٣٨٤٠٠٠
١٤٠٧/١٢ ٣٠	إفتر صافي لنحت		١٠٥٠٠٠	٤٨٩٠٠٠
١٤٠٧ ١٢ ٣٠	إفتر حسب توريدت	٥٠٠٠٠		٤٣٩٠٠٠

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام
أساس الملكية في المحاسبة عن شركة تابعة مملوكة جزئياً بعد
تاريخ اندماجها وفقاً لأسلوب الشراء
عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

الموحدة	الاستثمارات الزيادة (النقص)	شركة الهلال	شركة النصر	
				قائمة الدخل
٧٣٠٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠٠	٥٩٠٠٠٠٠	صافي المبيعات
	(١٥٠٠٠٠٠) (-)	١٥٠٠٠٠٠		المبيعات المتبقية
	(٣٨٥٧٦) (-هـ)		٣٨٥٧٦	إيراد الفوائد
	(٩١٢٠٠) (-أ)		٩١٢٠٠	دخل الاستعارة في السنة
		(١٤٠٠٠٠)	١٤٠٠٠	إيرادات (مصرفات) متبقية
٧٣٠٠٠٠٠	(٢٧٩٧٧٦) (-)	١٥٣٩٠٠٠	٦٠٤٣٧٧٦	إجمالي الإيرادات
				التكاليف والمصرفات
٥٢٣٦٢٤٠	(١٧٠٠٠) (-أ)	٩٥٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	(٢٦٠٠٠٠) (-ب)			
	(٤٧٦٠٠) (-د)			
	(١٢٠٠٠٠٠) (-ج)	١٢٠٠٠٠٠		
٨٠١٢٧٨	(٢٠٠٠٠) (-أ)	١٢٢١٤٥	٦٧٧٠٣٣	مصرفات المبيعات
	(٣٣٨١٣) (-هـ)	٣٣٨١٣		مصرفات الفوائد المتبقية
٧٤٠٦٠		٢٢٥٤٧	٥١٥١٨	مصرفات الفوائد
٧٢٧٤٢٥		١٧٢٥٠٠	٥٥٤٩٢٥	مصرفات صرفت الدخل
٤٦٠٠	(٤٦٠٠) (-ب)			حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٦٨٤٣٦٠٣	(١٦٠٩٧٣) (-ج)	١٤٢١٠٠٠	٥٥٨٣٥٧٦	إجمالي التكاليف والمصرفات
٤٥٦٣٩٧	(١١٨٨٠٣) (-د)	١١٥٠٠٠٠	٤٦٠٢٠٠٠	صافي الدخل

(*) الانخفاض في إجمالي التكاليف والمصرفات والزيادة في صافي الدخل.

تابع ورقة العمل (شركة النصر والشركة التابعة)

الموجلة	الاستثمارات الزيادة (النصر)	شركة الهلال	شركة النصر	
				قائمة الأرباح المحتجزة
١ ٤٩٠ ٢٦١	(أ) (٤٠٠ ٠٥٠) (ب) (٧ ٦٠٠) (ج) (٥٠ ٠٠٠) (د) (٢٢ ٦١٠) (هـ) ٢٣ ٣٧١ (١١٨ ٨٠٣)	٤٣٩ ٠٠٠	١ ٥٠٨ ٣٥٠	أرباح المحتجزة، لربح العام
٤٥٦ ٣٩٧		١٦٥ ٠٠٠	٤٦٠ ٢٠٠	صافي الدخل
١ ٩٤٦ ٨٥٨	(٥٧٥ ٦٩٢)	٥٥٤ ٠٠٠	١ ٩٦٩ ٥٥٠	حصة فرعية
١٥٨ ٥٥٠	(أ) (٦٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠	١٥٩ ٥٥٠	توزيعات
١ ٧٨٨ ٣٠٨	(٥١٥ ٦٩٢)	٤٩٤ ٠٠٠	١ ٨١٠ ٠٠٠	أرباح محتجزة، نهاية العام
				الميزانية العمومية
				الأصول
		٣ ٥٠٠	(٣ ٥٠٠)	حساب تطبيع (والذي ليس) المقابلة
١ ٤٣٨ ٠٠٠	(ب) (١٢ ٠٠٠)	٥٠٠ ٠٠٠	٩٥٠ ٠٠٠	مخزون
١ ١٨٨ ٩٩٢		٤٢٨ ٩٩٢	٧٦٠ ٠٠٠	أصول حصة ولة الأخرى
	(أ) (١ ٢٦٢ ٥٥٠)		١ ٢٦٢ ٥٥٠	استثمار في أسهم رأس مال الهلال
	(ج) (٢٦٥ ١٥٦)		٢٦٥ ٧٥١	استثمار في سندات الهلال
	(د) ١٤٩ ٠٠٠			
٥ ١٢٨ ٩٦٠	(هـ) (١٩ ٠٥٠)	١ ٣٠٠ ٠٠٠	٣ ٧٠٠ ٠٠٠	أصول ضريبة الأرباح (إجمالي)
١٢٥ ٠٠٠	(ج) (٥٠ ٠٠٠)	١٧٥ ٠٠٠		إجمالي (الأصول - الخصم)
١٥ ٠٠٠	(أ) ١٥ ٠٠٠			حق الاستحقاق
١٢٠ ١٥٠	(أ) ٣٥ ١٥٠		١٥ ٠٠٠	سهم
٨ ٠١٦ ١٠٢	(١ ٤١١ ١٩١)	٢ ٤٠٧ ٤٩٢	٧ ٠١٩ ١٠١	إجمالي الأصول

تابع ورقة العمل (شركة النصر والشركة التابعة

الموحدة	الاستثمارات (الزيادة) (النقص)	شركة الهلال	شركة النصر	
				(تابع الميزانية العمومية)
				الالتزامات وحقوق الملكية
٢٠٠ ٠٠٠	(٣٠٠ ٠٠٠) (أ)	٢٠٠ ٠٠٠		السندات
		٣٠٠ ٠٠٠		السندات المقابلة
		(٩ ٦٠٨)		حسم إصدار السندات
٣٣٥٦ ١١٢	(١٤ ٤١١) (أ)	(١٤ ٤١١)	٢ ٥٥٣ ٦٠١	حسم إصدار السندات المقابلة
		٨٠٢ ٥١١		الالتزامات الأخرى
	٥٩ ٨٠٠ (ب)			
	(٤٠٠) (ب)			
٦٤ ٠٤٠	(١ ١٩٠) (ب)			حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
	١ ٢٣٠ (أ)			
	٤ ٦٠٠ (ب)			
١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد
	(٤٠٠ ٠٠٠) (ب)	٤٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال
١ ٥٦٠ ٢٥٠	(١٣٥ ٠٠٠) (ب)	٣٣٥ ٠٠٠	١ ٥٦٠ ٢٥٠	علاوة الإصدار
١ ٧٨٨ ٣٠٨	(٥١٥ ٦٩٢) (ب)	٤٩٤ ٠٠٠	١ ٨١٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	(٣٨ ٩٥٠) (ب)		٣٨ ٩٥٠	الأرباح المحتجزة في التابعة
٨٠١٦ ١٠٢	(١ ٤١١ ١٩١)	٢ ٤٠٧ ٤٩٢	٧٠١٩ ٨٠١	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

(*) الانخفاض في حسم إصدار السندات المقابلة وزيادة في إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية.

شركة النصر والشركة التابعة

قيود الاستبعاد في ورقة العمل

في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ):

أسهم رأس المال - الهلال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الهلال	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الهلال (٤٣٩ ٠٠٠ - ٣٨ ٩٥٠ ريال)	٤٠٠ ٠٥٠
الأرباح المحتجزة في التابعة - النصر	٣٨ ٩٥٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - النصر	٩١ ٢٠٠
الأصول طويلة الأجل - الهلال (١٦٢ ٠٠٠ - ١٤ ٠٠٠)	١٤٨ ٠٠٠
حق الاستئجار - الهلال (٣٠ ٠٠٠ - ٥ ٠٠٠ ريال)	١٥ ٠٠٠

الشهرة - النصر (١٠٠ ٣٦ - ٩٥٠)	٣٥ ١٥٠
تكلفة البضاعة المباعة - الهلال	١٧ ٠٠٠
مصروفات العمليات - الهلال	٢ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال - النصر	١ ٢٦٢ ٥٥٠
التوزيعات - الهلال	٦٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.	٥٩ ٨٠٠

يتضمن هذا القيد ما يلي :

١ - استبعاد الاستثمار المقابل وحسابات حقوق الملكية في التابعة أول العام، ثم توزيعات التابعة.

٢ - تسوية فروق الاستهلاك والاستنفاد عن سنة ١٤٠٨ بين القيم العادلة الجارية وصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً بالشركة التابعة كما يلي :

تكلفة البضاعة المباعة مصروفات العمليات

٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	استهلاك المباني
	١٠ ٠٠٠	استهلاك الآلات
	٥ ٠٠٠	استنفاد حق الاستئجار
٢ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠	الإجمالي

٣ - توزيع الفروق غير المستندة بين القيم العادلة الجارية في تاريخ الاندماج والقيم الدفترية للأصول الملائمة.

٤ - تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام، واستبعاد أثر الأرباح المقابلة (٦٢ ٨٠٠)، وطرح حصة الأقلية في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة خلال العام (٦٠ ٠٠٠ ريال $\times ٥\% =$ ٣ ٠٠٠ ريال).

القيد (ب):

الأرباح المحتجزة - الهلال	٧٦٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٤٠٠
المبيعات المقابلة - الهلال	١٥٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة المقابلة - الهلال	١٢٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة - النصر	٢٦ ٠٠٠
المخزون - النصر	١٢ ٠٠٠

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المباعة، والأرباح غير المحققة في المخزون.

القيد (ج):

الأرباح المحتجزة - النصر	٥٠ ٠٠٠
الأراضي - الهلال	٥٠ ٠٠٠

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة في الأراضي.

القيد (د):

الأرباح المحتجزة - الهلال	٢٢ ٦١٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	١ ١٩٠
مجمع الاستهلاك - النصر	٤ ٧٦٠
الألة - النصر	٢٣ ٨٠٠
مصرف الاستهلاك - النصر	٤ ٧٦٠

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة في الآلات، وفي الاستهلاك المرتبط بها.

القيد (هـ) :

إيراد الفوائد المقابلة - النصر	٣٨ ٥٧٦
السندات المقابلة - الهلال	٣٠٠ ٠٠٠
خصم إصدار السندات المقابلة - الهلال	١٤ ٤١١
الاستثمار في سندات الهلال - النصر	٢٦٥ ٧٥١
مصرف الفوائد المقابلة - الهلال	٣٣ ٨١٣
الأرباح المحتجزة - الهلال	٢٣ ٣٧١
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	١ ٢٣٠
استبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بمعرفة الشركة القابضة، وكذلك مصروفات وإيرادات الفوائد المرتبطة بها، وزيادة الأرباح المحتجزة أول الفترة للشركة التابعة بقيمة المكاسب المحققة غير المستنفدة الناتجة عن استرداد السندات (تم تجاهل أثر ضرائب الدخل).	

القيد (و) :

حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة	٤ ٦٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	٤ ٦٠٠
تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة عن سنة ١٤٠٨ كما يلي :	

ريال

١١٥ ٠٠٠	صافي دخل الشركة التابعة
	تعديلات نتيجة الاستبعادات في ورقة العمل :
(١٩ ٠٠٠)	قيد (أ) (١٧ ٠٠٠ + ٢ ٠٠٠ ريال)
(٤ ٠٠٠)	قيد (ب) (١٥٠ ٠٠٠ - ١٢٠ ٠٠٠) - ٢٦ ٠٠٠
٤ ٧٦٠	قيد (د)
(٤ ٧٦٣)	قيد (هـ) (٣٨ ٥٧٦ - ٣٣ ٨١٣)
٩١ ٩٩٧	صافي الدخل المعدل للتابعة
٤ ٦٠٠	نصيب الأقلية (٩١ ٩٩٧ ريال \times ٥٪)

وبناءً على ما سبق نعرض فيما يلي الخصائص الهامة لورقة العمل السابقة:

١ - يتم حساب دخل شركة النصر من الاستثمار في الشركة التابعة عن سنة ١٤٠٨ على النحو التالي:

١١٥ ٠٠٠ ريال (صافي دخل التابعة عن سنة ١٤٠٨) \times ٩٥٪
 ١٠٩ ٢٥٠ ريال يطرح ١٩ ٠٠٠ ريال (استفاد سنة ١٤٠٨
 للفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول
 القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج) \times
 ٩٥٪
 ١٨ ٠٥٠

صافي دخل شركة النصر من استثمارات في الشركة التابعة سنة
 ١٤٠٨ ٩١ ٢٠٠ ريال

٢ - تمثل الإيراد المقابل في شركة النصر وقدره ١٤ ٠٠٠ ريال في أتعاب
 إدارية محملة على شركة الهلال تعادل ١٪ من صافي مبيعات شركة الهلال
 التي تبلغ ١٤٠٠ ٠٠٠ ريال \times ١٪ = ١٤ ٠٠٠ ريال).

٣ - لم نأخذ في الاعتبار الأثر الضريبي على دخل الشركة القابضة من الشركة
 التابعة.

٤ - تتطابق الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة في بداية
 سنة ١٤٠٨ (١٤٩٠ ٤٦١ ريال) مع الأرباح المحتجزة المنحلة في نهاية
 سنة ١٤٠٧.

٥ - تم تحديد صافي الحسابات الدائنة المقابلة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ على النحو
 التالي:

ريال	
الحسابات الدائنة المقابلة المستحقة لشركة الهلال عن البضاعة المشتراة	٢٧٥٠٠
يطرح: الحسابات المدينة المقابلة المستحقة طرف شركة الهلال	٣٠٠٠٠
الألعاب الإدارية المستحقة من شركة الهلال	١٤٠٠٠
صافي الحسابات الدائنة المقابلة	٣٥٠٠

٦ - تضمن قيد الاستبعاد (أ) استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة في تاريخ اندماج شركتي النصر والهلال.

٧ - تم تحديد حقوق الأقلية في بداية العام على النحو التالي:	
حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال	٤٠٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٣٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٣٩٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	١٠٧٤٠٠٠

يضاف: الفروق غير المستنفدة بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة بتاريخ ١٤٠٧/١٢/٣٠:

الأصول طويلة الأجل	١٦٢٠٠٠
حق الاستحجار	٢٠٠٠٠
إجمالي الأصول الصافية المعدلة في ١٤٠٧/١٢/٣٠	١٢٥٦٠٠٠
حقوق الأقلية في ذلك التاريخ (١٢٥٦٠٠٠ × ٥٪)	٦٢٨٠٠

٨ - قيود الاستبعادات والتسويات التي تحمل رموز (ب) و(ج) و(د) و(هـ) تماثل القيود التي سبق إجراؤها خلال هذا الفصل. ومن الملاحظ أنه تم إثبات القيد (د) في ورقة العمل بطريقة ملخصة. علماً بأن الطرف الدائن في مصروف الاستهلاك بالقيد (د) تم ترحيله إلى تكلفة البضاعة المباعة في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل.

٩ - تضمن القيد (هـ) أثر قيود الاستعدادات والتسويات من (أ) حتى (هـ) على حساب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة. ونعرض فيما يلي تحليلاً لأثر هذه القيود:

القيد (أ): أدى إلى زيادة تكاليف ومصروفات الشركة التابعة، ومن ثم تخفيض صافي دخلها، بمبلغ إجمالي قدره ١٩٠٠٠ ريال.

القيد (ب): خفض إجمالي الربح على مبيعات الشركة التابعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ ريال (١٥٠٠٠٠ ريال - ١٢٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ ريال)، وقد تحقق مبلغ ٢٦٠٠٠ ريال من الربح الإجمالي بواسطة الشركة القابضة من عمليات البيع للأطراف الخارجية. وترتب على ذلك أن أصبح صافي الأثر على صافي دخل الشركة التابعة مبلغ ٤٠٠٠ ريال (٣٠٠٠٠ - ٢٦٠٠٠ = ٤٠٠٠ ريال) بالنقص.

القيد (ج): لم يؤثر على صافي دخل الشركة التابعة.

القيد (د): يتضمن مبلغ ٤٧٦٠ ريال في الطرف الدائن من حساب مصروف الاستهلاك بالشركة القارضة، وهذا المبلغ يمثل الجزء المحقق من الأرباح المقابلة الناتجة من قيام الشركة التابعة ببيع آلة إلى الشركة القابضة. وطبقاً لهذا، يزداد صافي دخل الشركة التابعة بمبلغ ٤٧٦٠ ريال.

القيد (هـ): أدى إلى تخفيض إيرادات الفوائد المقابلة بمبلغ ٣٨٥٧٦ ريال وتخفيض مصروف الفوائد المقابلة بمبلغ ٣٣٨١٣ ريال والفرق وقدره ٤٧٦٣ ريال (٣٨٥٧٦ - ٣٣٨١٣ = ٤٧٦٣ ريال) أدى إلى تخفيض صافي دخل الشركة التابعة، وذلك تجنباً لازدواج المحاسبة عن المكاسب المحققة وغير المسجلة على سندات الشركة التابعة التي تم استردادها في السنة الماضية.

١٠ - عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية لا يتساوى صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بسبب استبعاد الأرباح (المكاسب) المقابلة. ويمكن التحقق من صافي الدخل الموحد على النحو التالي:

ريال	ريال	صافي دخل شركة النصر
٤٦٠ ٢٠٠		يطرح: حصة شركة النصر في تعديلات صافي دخل التابعة عن الأرباح (المكاسب) المقابلة.
(٤ ٠٠٠)	٢٦ ٠٠٠ - (١٣٠ ٠٠٠ - ١٥٠ ٠٠٠)	القيد (ب)
٤ ٧٦٠		القيد (د)
(٤ ٧٦٣)		القيد (هـ) (٣٨ ٥٧٦ - ٣٣ ٨١٣)
(٤ ٠٠٣)		إجمالي
(٣ ٨٠٣)		حصة شركة النصر $(٤ ٠٠٣) \times ٩٥\%$

صافي الدخل الموحد ٤٥٦ ٣٩٧

١١ - وكما جاء بالفقرة السابقة، لا تتساوى الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ مع إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة للشركة القابضة كما تظهر في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة. ويمكن التحقق من الأرباح المحتجزة الموحدة على النحو التالي:

إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة لشركة النصر (١ ٨١٠ ٠٠٠ + ٣٨ ٩٥٠ ريال) ريال
التعديلات: ١ ٨٤٨ ٩٥٠

حصة شركة النصر في تعديلات صافي دخل التابعة (راجع الفقرة السابقة) (٣ ٨٠٣)
القيد (ج) استبعاد المكاسب المقابلة بالأرباح المحتجزة بشركة النصر (٥٠ ٠٠٠)
حصة شركة النصر في تعديلات الأرباح المحتجزة أول الفترة
للشركة التابعة عن الأرباح (المكاسب) المقابلة:

(٧ ٦٠٠)	القيد (ب)
(٢٢ ٦٠)	القيد (د)
(٦ ٨٣٩)	القيد (هـ) ٢٣ ٣٧١

الأرباح المحتجزة الموحدة ١ ٧٨٨ ٣٠٨

١٢ - توضح البيانات الموحدة التي تظهر في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن نتائج العمليات والمركز المالي لشركة النصر وشركتها التابعة الناتجة من العمليات مع الأطراف الخارجية. ولذلك تم استبعاد كل العمليات المقابلة، والأرباح (المكاسب) المقابلة، والأرصدة المقابلة حتى تتمكن من حساب المبالغ الموحدة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة:

- (١) كيف تتأثر القوائم المالية الموحدة إذا لم تستبعد الأرباح المقابلة غير المحققة الناتجة عن عمليات بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة؟
إشرح.
- (٢) أي قطاعات القوائم المالية الموحدة يتأثر بالمبيعات المقابلة التي تتضمن أرباحاً؟ إشرح.
- (٣) يؤيد بعض المحاسبين استبعاد الأرباح المقابلة في مخزون نهاية الفترة للشركة القابضة في حدود حصتها في ملكية أسهم رأس مال الشركة التابعة البائعة. ما المبررات التي يمكن تقديمها إلى معارضي هذه المعالجة والخاصة بالربح المقابل في مخزون آخر الفترة للشركة القابضة؟
- (٤) لماذا تختلف مبيعات الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة المقابلة عن مبيعات البضاعة المقابلة؟
- (٥) هل تعتبر المكاسب المقابلة عن بيع الأراضي محققة دائماً؟ إشرح.
- (٦) باعت «شركة الألفي»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٠٪ لشركة التركي، إلى «شركة التركي» آلة بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، وقيمتها الدفترية ٨٠٠٠ ريال، وبدون قيمة تخريدية، وعمرها الاقتصادي أربع سنوات. إشرح كيف يتم حساب قيمة المكاسب المقابلة المتضمنة في مصروف الاستهلاك السنوي للآلة بالنسبة للشركة القابضة، بغرض إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
- (٧) ولا يجب الاعتراف بوجود مكاسب أو خسائر مقابلة عندما تشتري الشركة القابضة بعض السندات المتداولة الخاصة بشركتها التابعة من سوق الأوراق المالية، حيث لا تعتبر هذه العملية عملية مقابلة. وهل توافق على هذه العبارة؟ إشرح.

(٨) ما المشاكل المحاسبية التي تنتج عن قيام الشركة التابعة ببيع سندات الشركة القابضة، والتي سبق أن اشترتها من سوق الأوراق المالية؟ إشرح.

(٩) «تؤدي الأرباح (أو المكاسب) أو الخسائر في المخزون، أو الأصول الرأسمالية أو السندات إلى اختلاف صافي الدخل الموحد عن صافي دخل الشركة القابضة عند استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة». لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة؟ إشرح.

(١٠) كيف يتم حساب الأرباح المقابلة في مخزون بداية الفترة للشركة التابعة والنتائج عن البضاعة المباعة لها بمعرفة الشركة القابضة، بغرض إعداد الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل؟ إشرح.

(١١) كيف تتأثر حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة المملوكة جزئياً بالاستبعادات والتسويات في ورقة العمل والخاصة بالأرباح المقابلة؟ إشرح.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - باعت «شركة الحسيني» إلى «شركة البليسي»، التابعة والمملوكة لها جزئياً بنسبة ٨٠٪، بضاعة تكلفتها ٦٠٠ ٠٠٠ ريال خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٣، وبمعدل ربح إجمالي قدره ٤٠٪. ويشتمل مخزون البضاعة لدى شركة البليسي في بداية ونهاية السنة على بضاعة مشتراة من شركة الحسيني، بسعر الفاتورة، قيمتها ٧٢ ٠٠٠ ريال، و ٩٠ ٠٠٠ ريال على التوالي. يجب أن تشتمل الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الحسيني والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٣ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل، على :

أ - «أرباح محتجزة - شركة البليسي» مدينة بمبلغ ٣٨ ٤٠٠ ريال.

ب - «تكلفة البضاعة المباعة - شركة البليسي» دائنة بمبلغ ٣٩٢ ٨٠٠ ريال.

جـ - «مبيعات - شركة الحسيني» مدينة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ريال.

د - الربح الإجمالي عن المبيعات - شركة الحسيني» مدينة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ريال.

٢ - تتأثر حقوق الأقلية في صافي الدخل لشركة تابعة مملوكة جزئياً عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ:

أ - بيع الشركة القابضة آلة إلى الشركة التابعة بمكسب خلال سنة ١٤٠٧ هـ.

ب - شراء الشركة التابعة سندات الشركة القابضة بخضم من سوق الأوراق المالية خلال سنة ١٤٠٧ هـ.

جـ - بيع الشركة القابضة بضاعة خلال سنة ١٤٠٧ هـ إلى عملاء خارجيين والتي تم الحصول عليها من الشركة التابعة، وذلك بسعر يزيد عن التكلفة التي حددتها الشركة التابعة خلال السنة نفسها.

د - بلا شيء مما سبق.

٣ - تعتبر المكاسب الناتجة عن شراء الشركة القابضة لبعض السندات المتداولة الخاصة بشركتها التابعة بتكلفة أقل من قيمتها الدفترية بسجلات الشركة التابعة:

أ - محققة وتسجل في السجلات المحاسبية للشركة التابعة.

ب - محققة ولكن لا تسجل بالسجلات المحاسبية للشركة التابعة.

جـ - غير محققة ولكن تسجل في السجلات المحاسبية للشركة التابعة.

د - غير محققة ولا تسجل في السجلات المحاسبية للشركة التابعة.

٤ - جعل حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة مدينة لمبيعات البضاعة المقابلة في استبدادات وتسويات ورقة العمل يشير إلى أن:

أ - الشركة القابضة باعت بضاعة إلى شركتها التابعة المملوكة جزئياً خلال فترة محاسبية سابقة.

ب - شركة تابعة ومملوكة جزئياً باعت بضاعة إلى شركة تابعة مملوكة بالكامل خلال فترة محاسبية سابقة.

ج - أما الشركة القابضة أو الشركة التابعة المملوكة بالكامل باعت بضاعة إلى شركة تابعة مملوكة جزئياً خلال الفترة المحاسبية الجارية.

د - أي عملية من العمليات السابقة قد حدثت.

٥ - باعت «شركة العلوي»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٧٠٪، لشركة الرضوي»، إلى «شركة الرضوي» آلة بمبلغ ١٨٠ ٠٠٠ ريال وقيمتها الدفترية ١٤٠ ٠٠٠ ريال وذلك في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٤ هـ. وقد قدرت «شركة الرضوي» لهذه الآلة عمراً اقتصادياً قدره ٨ سنوات بدون قيمة تخريدية، وتطبق طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك. يجب أن تشمل الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الرضوي والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ، نهاية العام المالي، على «الأرباح المحتجزة - شركة العلوي» مدينة بمبلغ:

أ - ٢١ ٠٠٠ ريال.

ب - ٢٥ ٠٠٠ ريال.

ج - ٣٠ ٠٠٠ ريال.

د - ٤٠ ٠٠٠ ريال.

هـ - مبلغ آخر هو

٦ - فيما يلي قيد استبعاد وتسوية في ورقة العمل والذي قامت بإجرائه «شركة الكيالي» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ (شركة الشريف تابعة ومملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪):

٥٠٠ ٠٠٠ السندات المقابلة ٩٪ - الشريف.

٢٨ ٧٩٦ الخصم على السندات المقابلة ٩٪ - الشريف

٤٢٠ ٠٧٦ الاستثمار في سندات شركة الشريف ٩٪ - الكيالي

٥١ ١٢٨ مكاسب الاسترداد المبكر للسندات - الشريف.

لاستبعاد سندات الشركة التابعة ٩٪ (تدفع الفوائد في ٣٠ من ذي الحجة من كل سنة)، وتستحق هذه السندات في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٥ هـ، وقد اشترتها الشركة القابضة بمعدل عائد قدره ١٢٪ (أصدرت هذه السندات بمعدل عائد قدره ١٠٪)، وللاعتراف بمكاسب استرداد السندات (تم تجاهل آثار ضرائب الدخل).

بافتراض أن كل من الشركتين تستخدم طريقة معدل الفائدة الفعال في حساب استنفاد خصم السندات، فإن الاستبعاد والتسوية المناسبة في ورقة العمل الخاصة بشركة الكيالي والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، يجب أن تشمل على «مصرف الفوائد المقابلة - الشريف» دائناً بمبلغ قدره:

أ - ٤٥٠٠٠ ريال (٠,٠٩ × ٥٠٠ ٠٠٠)

ب - ٤٧١٢٠ ريال (٠,١٠ × ٤٧١ ٢٠٤)

ج - ٥٠٤٠٩ ريال (٠,١٢ × ٤٢٠ ٠٧٦)

د - ٤٢٤٠٨ ريال (٠,٠٩ × ٤٧١ ٢٠٤)

هـ - لا شيء مما سبق.

التمرين الثاني:

كان من بين الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة «بشركة الدوسري» والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ ما يلي (تم إغفال الشرح):

الأرباح المحتجزة - الشري	١٦ ٨٧٥
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (١٨ ٧٥٠ × ١)	١ ٨٧٥
متجمع الاستهلاك - الدوسري	١٢ ٥٠٠
الآلات - الدوسري	٢٥ ٠٠٠
مصرف الاستهلاك - الدوسري (٢٥ ٠٠٠ ÷ ٤)	٦ ٢٥٠

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية:

- أ - ما التفسير المحتمل لعملية الاستبعاد والتسوية السابقة؟
 ب - ما عدد السنوات التي انقضت منذ حدوث العملية المقابلة السابقة؟
 إشرح.

ج - لماذا يدخل «مصرف الاستهلاك - شركة الدوسري» بجعله دائماً في عملية تحديد صافي الدخل الموحد لشركة الدوسري والشركة التابعة عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ؟ إشرح.

التمرين الثالث:

تزود «شركة هارون» «شركة الرشيد»، التابعة والمملوكة لها بالكامل، بكافة البضاعة التي تقوم ببيعها، وتستخدم كلتا الشركتين نظام المخزون المستمر. وتقوم شركة هارون بتسعير البضاعة المبيعة لشركة الرشيد بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٥٪ منها. وقد باعت شركة هارون خلال العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ إلى شركة الرشيد بضاعة قيمتها بالسعر المحمل ١٢٠٠٠٠ ريال. وكان المخزون السلعي لشركة الرشيد في غرة ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ بالسعر المحمل ١٨٠٠٠ ريال، و ٢٤٠٠٠ ريال على التوالي.

المطلوب:

إجراء تحليلاً لكل من المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة، والربح الإجمالي في المخزون، عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ. يجب أن يظهر تحليلك سعر البيع، والتكلفة، والربح الإجمالي لكل بند من البنود المقابلة الثلاثة.

التمرين الرابع:

اشترت «شركة النهري» في غرة شوال ١٤٠٤ هـ، بداية العام المالي، آلة جديدة بمبلغ ١٤٥٠٠ ريال من «شركة الفلكي» التابعة والمملوكة لها بنسبة ٩٠٪

وكانت تكلفة الآلة في دفاتر شركة الفلكي ٩٠٠٠ ريال، وعمرها الاقتصادي ١٠ سنوات في غرة شوال سنة ١٤٠٤ هـ، وتستخدم «شركة النهري» طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام في حساب الاستهلاك.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة النهري والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦ هـ، نهاية العام المالي، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين الخامس:

أصدرت «شركة المرواني»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة الروبي، في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠١ هـ سندات قيمتها الإسمية ١٠٠٠٠٠ ريال بمعدل فائدة قدره ١٠٪، وتستحق بعد ٥ سنوات. وتدفع الفوائد سنوياً. وقد قامت «شركة الروبي» في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٢ هـ، نهاية العام المالي، بشراء ٤٠٪ من السندات المتداولة لشركة المرواني من سوق الأوراق المالية بمعدل عائد قدره ١٢٪، بالإضافة إلى الفوائد المستحقة عن عام واحد.

المطلوب:

تحديد قيمة النقدية المدفوعة بمعرفة شركة الروبي، وقيمة المكاسب الناتجة عن السداد المبكر للسندات. قرب جميع القيم المحسوبة لأقرب ريال، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين السادس:

اشترت «شركة المرزوقي» حصة مقدارها ٧٠٪ من «شركة القسومي» في سنة ١٤٠٢ هـ. وقد حققت «شركة القسومي» صافي دخلاً عن الستين المتتبعين في ٣٠ من ذي الحجة، من سنة ١٤٠٣ هـ، وسنة ١٤٠٤ هـ، مقداره ٨٠٠٠٠ ريال، و ٩٠٠٠٠ ريال على التوالي. وقد باعت شركة القسومي خلال سنة ١٤٠٣ هـ إلى شركة المرزوقي بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال وبيع إجمالي قدره ٢٠٠٠ ريال. وتم بيع هذه البضاعة بمعرفة شركة المرزوقي خلال سنة ١٤٠٤ هـ إلى عملاء خارجيين بمبلغ ١٥٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل شركة القسومي عن سنة ١٤٠٣ هـ وسنة ١٤٠٤ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين السابع:

أصدرت «شركة الرحمانية»، التابعة والمملوكة بنسبة ٩٠٪ لشركة البرانية، في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٥ هـ، بداية العام المالي، سندات قيمتها الإسمية ١٠٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة قدره ٩٪، وتستحق بعد ٥ سنوات وتدفع الفوائد في غرة ذي القعدة من كل سنة، بمبلغ ٩٣٣ ١٠٣ ريال على أساس معدل عائد قدره ٨٪. ويتم تجاهل تكاليف إصدار السندات.

وقد اشترت «شركة البرانية» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ من سوق الأوراق المالية بعضاً من سندات شركة الرحمانية تبلغ قيمتها الإسمية ٦٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ٥٨ ٠٩٨ ريال على أساس معدل عائد قدره ١٠٪. وتم التقرير عن المكاسب المحققة عن هذه العملية في قائمة الدخل الموحدة لشركة البرانية والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ بمبلغ ٣ ٨٨٩ ريال. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعّال في حساب استنفاد علاوة إصدار السندات والاستنفاد التراكمي لخصم شراء السندات.

المطلوب:

تحديد القيم التي تم إغفالها في الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل والتي نعرضها فيما يلي، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

شركة البرانية والشركة التابعة
الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الجزئية
٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ

(١)	إيراد الفوائد المقابل - البرانية	٦٠ ٠٠٠
(٢)	السندات المقابلة - الرحمانية	
	علاوة السندات المقابلة - الرحمانية	
(٣)	الاستثمار في سندات شركة الرحمانية - البرانية	
(٤)	مصرف الفوائد المقابل - الرحمانية	
(٥)	الأرباح المحتجزة - الرحمانية	
٣٨٩	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.	
لاستبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بواسطة الشركة		
القابضة، واستبعاد إيرادات ومصرفات الفوائد المرتبطة		
بها، ولزيادة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة في بداية		
الفترة بقيمة المكاسب المحققة غير المستنفدة عن		
السندات التي تم استردادها. (تم تجاهل آثار ضرائب		
الدخل).		

التمرين الثامن:

اشترت «شركة الجبرتي» ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الريحاني» في غرة شعبان سنة ١٤٠٢ هـ. وقد باعت «شركة الجبرتي» خلال العام المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٣ هـ إلى «شركة الريحاني» بضاعة بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال وتم تسعير هذه البضاعة بسعر يزيد عن تكلفتها بدفاتر شركة الجبرتي بنسبة ٢٠٪. وكان المخزون السلعي لدى شركة الريحاني في ٣٠ من رجب ١٤٠٣ هـ يشتمل على ٣٠٪ من هذه البضاعة.

المطلوب:

إجراء الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة بشركة الجبرتي والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٣ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين التاسع:

باعت «شركة الدخيل»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ «لشركة العقيل»، إلى الشركة القابضة آلة بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال نقداً، وقيمتها الدفترية ١٦ ٠٠٠ ريال، والعمر الاقتصادي لها ٥ سنوات، وبدون قيمة تخريدية، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ.

وتستخدم كلتا الشركتين طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك عن جميع الآلات.

المطلوب:

تحديد القيم التي تم إغفالها في الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل التالية. استخدم الأرقام المحددة للقيم التي تم إغفالها في إجابتك.

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢

حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	(١)	(٤)
الأرباح المحتجزة - الدخيل	(٢)	(٥)
متجمع الاستهلاك - العقيل	(٣)	(٦)
الآلات - العقيل	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
مصرف الاستهلاك - العقيل	٨٠٠	٨٠٠

لاستبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة في الآلات والاستهلاك المرتبط بها. (تم تجاهل آثار ضرائب الدخل).

ثالثاً - الحالات:

الحالة الأولى:

باعت «شركة العويس» إلى «شركة الشافعي»، التابعة والمملوكة لها بالكامل، آلة غير مستخدمة في الإنتاج من آلات خط الإنتاج المتوقف والتي تستخدمها الشركة التابعة في عملياتها. وقد قامت «شركة العويس» بتحويل قيمة هذه الآلة من «حساب الآلات» إلى حساب خاص بها يسمى «حساب الآلة

العاطلة، وسجلتها بصافي القيمة القابلة للتحقق على أساس الأسعار المستخدمة لدى موردي الآلات. وقد توقفت شركة العويس عن حساب الاستهلاك عن هذه الآلة عندما توقف خط الإنتاج. وتمت المحاسبة عن الآلة المباعة إلى شركة الشافعي بمعرفة كلتا الشركتين من خلال قيود اليومية المجمعة التالية، وذلك خلال سنة ١٤٠٣ هـ، وكان سعر بيع الآلة للشركة التابعة ٥٠ ٠٠٠ ريال.

قيود اليومية في دفاتر شركة العويس

النقدية	٥٠ ٠٠٠
مبيعات الآلة العاطلة.	٥٠ ٠٠٠
لتسجيل بيع الآلة العاطلة لشركة الشافعي.	
تكلفة الآلة العاطلة المباعة	٤٠ ٠٠٠
الآلة العاطلة.	٤٠ ٠٠٠
لإزالة صافي القيمة القابلة للتحقق للآلة العاطلة المباعة إلى شركة الشافعي.	

قيود اليومية في دفاتر شركة الشافعي

الآلات	٥٠ ٠٠٠
النقدية	٥٠ ٠٠٠
لتسجيل شراء آلة مستعملة من شركة العويس.	
مصروف الاستهلاك	٥ ٠٠٠
متجمع استهلاك الآلات	٥ ٠٠٠

لتسجيل، طبقاً للسياسة المتبعة بالشركة، الاستهلاك عن نصف سنة والخاص بالسنة التي تم شراء الآلة فيها، على أساس عمر اقتصادي قدره ٥ سنوات وبدون قيمة تخريدية.

وقد قام محاسب شركة العويس بإجراء قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل التالي، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ:

الأرباح المحتجزة - العويس ١٠ ٠٠٠

الآلات - الشافعي ١٠ ٠٠٠

لاستبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة من الآلات.

المطلوب:

تقييم قيود اليومية وقيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الموضحة فيما سبق.

الحالة الثانية:

أدى وجود أرباح مقابلة في المخزون الموحد نتيجة بيع الشركة التابعة المملوكة جزئياً بضاعة إلى شركتها القابضة إلى ظهور ثلاث جهات نظر بخصوص المعالجة الواجب اتباعها لهذه الأرباح بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة وهي:

أ - يجب استبعاد الأرباح المقابلة في المخزون بما يعادل حصة الشركة القابضة فقط.

ب - يجب استبعاد قيمة الأرباح المقابلة في المخزون بالكامل مقابل حقوق الأغلبية والأقلية ونسبة حصة كل منهما.

ج - يجب استبعاد قيمة الأرباح المقابلة في المخزون بالكامل مقابل الأرباح المحتجزة الموحدة.

المطلوب:

تقديم المبررات التي تؤيد كل وجهة نظر على حدة.

الحالة الثالثة:

باعت «شركة النهر» إحدى الشركتين التابعتين، والمملوكتين بالكامل لشركة المرشدي والتي تحت التصفية، في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٨ هـ، نهاية العام المالي، إلى «شركة البكري»، الشركة الأخرى والتابعة المملوكة بالكامل لشركة المرشدي، حسابات عملاتها بقيمتها الدفترية بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال مقابل مكسب قدره ١٠ ٠٠٠ ريال. وقد قامت شركة البكري بجعل حساب المصروفات

المؤجلة مديناً بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، والتي ستقوم باستفاده كمصروف بنسبة المبالغ المحصلة من حسابات العملاء المشتراة من شركة النهير. وظهر مكسب قدره ١٠ ٠٠٠ ريال في قائمة الدخل الموحدة «لشركة المرشدي» و«شركة البكري» عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ، ولم تضمن شركة النهير في القوائم المالية الموحدة في ذلك التاريخ لأنها كانت تحت التصفية. وتستخدم شركة المرشدي أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في كلتا الشركتين.

المطلوب:

تقييم طريقة المحاسبة السابق شرحها.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

تمتلك «شركة البرقوقي» ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشاذلي»، وتنتهي السنة المالية في كلتا الشركتين في ٣٠ من صفر. وقد باعت «شركة الشاذلي» إلى شركة البرقوقي في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ هـ، حق استئجار مخزن مسجل في دفاترها في حساب تحسينات أصل مستأجر بقيمة دفترية (صافية) مقدارها ٨٠ ٠٠٠ ريال، وذلك مقابل ١٠٠ ٠٠٠ ريال. وستقوم شركة البرقوقي باستنفاد قيمة هذا الحق باستخدام طريقة القسط الثابت على الفترة المتبقية من عقد الإيجار التشغيلي، والتي ستنتهي في ٣٠ من صفر سنة ١٤١٤ هـ. وقد اشترت شركة البرقوقي في غرة ربيع الأول ١٤٠٥ هـ، من سوق الأوراق المالية نصف سندات شركة الشاذلي التي تبلغ قيمتها الإسمية ١٠٠ ٠٠٠ ريال، وبمعدل فائدة قدره ٨٪، وتستحق في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٧ هـ، وذلك مقابل مبلغ ٤٨ ٢٦٤ ريال نقداً (معدل العائد ١٠٪). وقد تم إصدار هذه السندات بقيمتها الإسمية في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٢ هـ، وتُدفع الفوائد سنوياً في ٣٠ من صفر. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعال في حساب استفاد وتراكم الخصم على السندات.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل في ٣٠ من صفر سنة

١٤٠٦ هـ لشركة البرقوقى والشركة التابعة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

تبيع «شركة المغيولي» بضاعة إلى شركتها التابعة والمملوكة بنسبة ٧٥٪، «شركة عصفور»، بتكلفة معلاة بنسبة ٢٥٪ من التكلفة. وتبيع «شركة عصفور» بضاعة إلى «شركة المغيولي» بتكلفة معلاة بنسبة ٢٥٪ من سعر الفاتورة وكانت العمليات المتعلقة بالبضاعة بين الشركتين عن العام المنتهى في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ، بأسعار الفاتورة على النحو التالي:

مبيعات	مبيعات
شركة عصفور	شركة المغيولي
إلى شركة المغيولي	إلى شركة عصفور
مخزون غرة رجب ١٤٠١ هـ للمشتري ٤٨٠٠٠ ريال	مخزون غرة رجب ١٤٠١ هـ للمشتري ٤٨٠٠٠ ريال
المبيعات خلال السنة ٦٠٠٠٠٠	المبيعات خلال السنة ٨٠٠٠٠٠
جملة فرعية ٦٤٨٠٠٠ ريال	جملة فرعية ٨٣٠٠٠٠ ريال
يخصم - مخزون ٣٠ من جمادى الآخرة ٦٠٠٠٠	يخصم - مخزون ٣٠ من جمادى الآخرة ٤٠٠٠٠
١٤٠٢ هـ للمشتري ٥٨٨٠٠٠	١٤٠٢ هـ للمشتري ٧٩٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة ٥٨٨٠٠٠ ريال	تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة ٧٩٠٠٠٠ ريال
<u>المطلوب:</u>	<u>المطلوب:</u>

إجراء الاستيعادات والتسويات في ورقة العمل في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ لشركة المغيولي والشركة التابعة مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثالثة:

حققت «شركة الخليفة»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٠٪، «شركة الدباسي» وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، صافي دخل قدره ١٢٠٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ. وقد حدثت العمليات التالية خلال العام المنتهى في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ:

١ - باعت «شركة الدباسي» بضاعة إلى شركة الخليفة بمبلغ ١٨٠٠٠٠ ريال،

بتكلفة معلاة بنسبة ٢٠٪ من التكلفة. وكانت قيمة المخزون لدى شركة الخليفة من البضاعة المشتراة من شركة الدباسي في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠٦ هـ، وفي ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ ٥٤٠٠٠ ريال، و ٨٤٠٠٠ ريال على التوالي وسعر الفاتورة.

٢ - باعت «شركة الخليفة» آلة بمبلغ ٨٠٠٠٠ ريال إلى شركة الدباسي وذلك في غرة جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، وكانت قيمتها الدفترية ٥٦٠٠٠ ريال. وقد حددت شركة الدباسي العمر الاقتصادي المتبقي لهذه الآلة بشان سنوات وبدون قيمة تخريدية، وسيتم حساب الاستهلاك عن هذه الآلة باستخدام طريقة القسط الثابت.

٣ - اشترت شركة الدباسي في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ من سوق الأوراق المالية بعض سندات شركة الخليفة والتي تبلغ قيمتها الإسمية ٢٠٠٠٠٠ ريال ومعدل الفائدة ١٠٪، ولمدة ١٠ سنوات، وذلك بمبلغ ١٥٨٦٥٨ ريال وبمعدل عائد قدره ١٤٪. وكانت شركة الخليفة قد أصدرت سندات قيمتها الإسمية ٤٠٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ بمبلغ ٣٥٤١٢٠ ريال، حيث كان معدل العائد ١٢٪. وتدفع الفوائد عن هذه السندات في ٣٠ من ربيع الثاني، و ٣٠ من شوال من كل سنة، وقد اشترت شركة الدباسي استثماراتها في السندات بعد أن دفعت الفوائد إلى حاملي السندات السابقين في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعال لحساب الاستفاد أو لتراكم الخصم على السندات.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الدباسي والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧، على أن تتضمن حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة، مع تجاهل الاستبعاد الخاص بالاستثمار المقابل وضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بين «شركة البخيت» وشركتها التابعة

والمملوكة بالكامل، شركة الدبلان، في غرة رجب سنة ١٤٠٨ هـ (بداية السنة المالية):

١ - باعت شركة البخيت آلة بمبلغ ١٦٠٠٠ ريال إلى شركة الدبلان، وكانت قيمتها الدفترية ١٢٠٠٠ ريال (التكلفة ٣٠٠٠٠ ريال مخصوماً منها متجمع الاستهلاك وقدره ١٨٠٠٠ ريال). وقد قدرت شركة الدبلان العمر الاقتصادي لهذه الآلة بثمان سنوات وبدون قيمة تخريدية، وتستخدم هذه الشركة طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك عن كافة الأصول الرأسمالية.

٢ - اشترت شركة البخيت من سوق الأوراق المالية $\frac{2}{3}$ السندات المتداولة لشركة الدبلان بمبلغ ٣٦١ ٥٧١ ريال (بمعدل عائد ١٢٪)، ومعدل الفائدة لهذه السندات ٨٪ وتستحق في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١١ هـ، وذلك بعد أن دفعت الفوائد. وتشتمل السجلات المحاسبية لشركة الدبلان في غرة رجب ١٤٠٨ هـ، على الأرصدة التالية:

سندات (٨٪) تستحق في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤١١ هـ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال
الخصم على السندات (٨٪) ٢٤ ٨٧٠

وقد أصدرت شركة الدبلان هذه السندات (تدفع الفوائد في ٣٠ من جمادي الآخرة من كل سنة) في غرة رجب سنة ١٤٠٦ هـ بمعدل فائدة قدره ٨٪. عندما كان معدل العائد السائد في السوق ١٠٪. وتم تجاهل تكاليف إصدار السندات. وكان مصروف الفوائد الذي تم تسجيله بمعرفة شركة الدبلان خلال سنة ١٤٠٨ هـ، على النحو التالي:

السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ ٤٦ ٢٠٩ ريال
السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٨ هـ ٤٦ ٨٣٠

وتستخدم كل من شركة البخيت والدبلان طريقة معدل الفائدة الفعال في استنفاد أو تراكم خصم السندات.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليتين السابقتين في دفاتر شركة البخيت في غرة رجب ١٤٠٨ هـ، وإثبات إيراد الفوائد عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٩ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة البخيت والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٩ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الخامسة:

أصدرت «شركة المسفر»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة الهندي في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٤ هـ سندات في اكتساب عام قيمتها الإسمية ٨٠٠ ٠٠٠ ريال، ومعدل الفائدة ١٠٪، وتستحق بعد ١٠ سنوات، وكان معدل العائد ١١٪، وتُدفع الفوائد في ٣٠ من صفر، و ٣٠ من شعبان من كل سنة. ويتم تجاهل تكاليف إصدار السندات. وقد اشترت «شركة الهندي» في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٥ هـ بعض سندات «شركة المسفر» تبلغ قيمتها الإسمية ٦٠٠ ٠٠٠ ريال، وكان معدل العائد ١٢٪، وكان رصيد حساب الخصم على السندات في دفاتر شركة المسفر في ذلك التاريخ مدينياً بمبلغ ٩٨٥ ٤٤ ريال. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعال في استنفاد أو تراكم الخصم على السندات، كما لا يتم إقفال السجلات المحاسبية لكلتا الشركتين إلا في نهاية السنة المالية فقط.

المطلوب:

أ - ١ - إعداد حسابات الأستاذ التالية من ثلاث أعمدة والخاصة بشركة الهندي:

— حساب الاستثمار في سندات شركة المسفر.

— حساب إيراد الفوائد المقابلة.

٢ - إعداد حسابات الأستاذ التالية من ثلاثة أعمدة والخاصة بشركة المسفر:

— حساب السندات المقابلة .

— حساب الخصم على السندات المقابلة .

— حساب مصروف القوائد المقابلة .

سجل كافة العمليات التي تخص سندات شركة المسفر في حسابات الأستاذ من ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ، وحتى ٣٠ من شعبان ١٤٠٦ هـ، مع تقريب كل القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل، وعدم إجراء قيود الإقفال.

ب - إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الهندي والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٥ هـ، وفي ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل .

المشكلة السادسة :

أصدرت «شركة الوادي» ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالاً مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة و«شركة الكاشف» القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالاً، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ، نهاية السنة المالية، في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وبالإضافة إلى ذلك، اشترت شركة الوادي بمبلغ ٢٢٠ ٤٢٤ ريالاً، بمعدل عائد قدره ١٢٪، عدداً من سندات شركة الكاشف تبلغ قيمتها الإسمية ٢٥٠ ٠٠٠ ريال، ومعدل الفائدة الاسمي ٩٪، وتستحق بعد ١٠ سنوات في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤١٢ هـ. وتدفع القوائد في ٣٠ من ذي الحجة، و ٣٠ من جمادى الآخرة من كل سنة. وبعد إتمام عملية الاندماج وإجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بالبضاعة بين الشركتين في الحسابات المقابلة المناسبة، فقد ظهرت القوائم المالية المستقلة التالية :

شركة الوادي وشركة الكاشف

القوائم المالية المستقلة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

شركة الكاشف

شركة الوادي

قائمتا الدخل

الإيرادات:

صافي المبيعات	١٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
المبيعات المقابلة		٦٠٠ ٠٠٠

إجمالي الإيرادات ١٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ١٠ ٦٠٠ ٠٠٠

التكاليف والمصروفات:

تكلفة البضاعة المباعة	٦ ٠٠٠ ٠٠٠	٦ ٠٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة المقابلة		٤٨٠ ٠٠٠

مصرفات العمليات ٣ ٦٠٠ ٠٠٠ ١ ١٩٩ ٥٠٠

مصرف الفوائد ١٥٠ ٠٠٠ ١٠٨ ٠٠٠

مصرف ضرائب الدخل ٣ ١٥٠ ٠٠٠ ١ ٦٨٧ ٥٠٠

إجمالي التكاليف والمصروفات ١٢ ٩٠٠ ٠٠٠ ٩ ٤٧٥ ٠٠٠

صافي الدخل ٢ ١٠٠ ٠٠٠ ريال ١ ١٢٥ ٠٠٠ ريال

قائمتا الأرباح المحتجزة

رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة ٢ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال ٢٧٥ ٠٠٠ ريال

يضاف: صافي الدخل ٢ ١٠٠ ٠٠٠ ١ ١٢٥ ٠٠٠

جملة فرعية ٤ ٥٠٠ ٠٠٠ ١ ٤٠٠ ٠٠٠

تطرح: التوزيعات ٨٠٠ ٠٠٠ ٢٧٠ ٠٠٠

رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة ٣ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال ١ ١٣٠ ٠٠٠ ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصول

النقدية	٧٥٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	١٩٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
حسابات العملاء المقابلة		٣٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٢ ١٠٠ ٠٠٠	٩٥٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكاشف	٢ ٢٠٥ ٠٠٠	
الاستثمار في سندات شركة الكاشف	٤٢٤ ٢٢٠	
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٤ ٦٦٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٥٦٤ ٥٧٦	٣٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١٢ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال	٤ ٣٥٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

حسابات الدائنين المقابلة	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	
التزامات جارية أخرى	١ ٤٥٠ ٠٠٠	٩٤٥ ٠٠٠
قرض السندات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٩٥٠ ٠٠٠
سندات مقابلة		٢٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال،		
القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١ ٣٧٠ ٠٠٠	١٧٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣ ٧٠٠ ٠٠٠	١ ١٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	١ ١٣٠ ٠٠٠	

إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية ١٢ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال ٤ ٣٥٠ ٠٠٠ ريال

وبقيت نصف البضاعة المشتراة بمعرفة شركة الوادي من شركة الكاشف قبل عملية الاندماج دون بيع، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ - إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء

الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الوادي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة الوادي والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة السابعة :

اشترت «شركة الصيخان» ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة ولشركة الدهيمان، وعددها ١٢٥٠ سهماً، والقيمة الاسمية للسهم ١٠٠ ريال، مقابل مبلغ ١٥٨٦٠٠ ريال مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، والتي تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، وذلك في غرة رجب سنة ١٤٠٦ هـ. وكانت الزيادة في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الدهيمان عن قيمها الدفترية في غرة رجب ١٤٠٦ هـ، تخص البنود التالية :

٣٠٠٠ ريال

المخزون السلعي

الألات (العمر الاقتصادي لها في غرة رجب ١٤٠٦ هـ، ٥ سنوات) ٤٠٠٠
الشهرة (العمر الاقتصادي لها في غرة رجب ١٤٠٦ هـ، ٥ سنوات) الباقي من الزيادة.

وقد اشترت «شركة الصيخان» في غرة رجب ١٤٠٦ هـ، بالإضافة إلى ذلك، عدداً من سندات شركة الدهيمان تبلغ قيمتها الاسمية ٤٠٠٠٠ ريال، ومعدل الفائدة الاسمي لها ٦٪، وذلك من خلال سوق الأوراق المالية. وتدفع الفوائد بمعرفة شركة الدهيمان في غرة رجب وغرة محرم من كل سنة.

وفيما يلي القوائم المالية لشركة الصيخان، وشركة الدهيمان عن الفترة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ:

شركة الصيخان وشركة الدهيان

القوائم المالية المستقلة

عن الفترة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

شركة الدهيان (الأشهر الستة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠)		شركة الميخان (الستة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠)		
				قائمة الدخل
				الإيرادات:
ريال	٤٠٠ ٠٠٠	ريال	٩٠٢ ٠٠٠	صافي المبيعات
	١٠٥ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	المبيعات المقابلة
	(١ ٢٠٠)		١ ٢٠٠	إيراد (ومصرفوف) الفوائد المقابلة
			١٣ ٢٨٠	دخل الاستثمار في التابعة
			(٢ ٠٠٠)	الخسائر المقابلة من بيع آلة
ريال	<u>٥٠٣ ٨٠٠</u>	ريال	<u>٩٧٤ ٤٨٠</u>	إجمالي الإيرادات
				التكاليف والمصروفات:
ريال	٣٠٠ ٠٠٠	ريال	٧٢٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٨٤ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة المقابلة
	<u>٩٩ ٨٠٠</u>		<u>١٢٤ ٤٨٠</u>	مصروفات العمليات
ريال	<u>٤٨٣ ٨٠٠</u>	ريال	<u>٨٩٤ ٤٨٠</u>	إجمالي التكاليف والمصروفات
ريال	<u><u>٢٠ ٠٠٠</u></u>	ريال	<u><u>٨٠ ٠٠٠</u></u>	صافي الدخل
				قائمة الأرباح المحتجزة
ريال	٥٠ ٠٠٠	ريال	٢٢٠ ٠٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة
	٢٠ ٠٠٠		٨٠ ٠٠٠	يضاف: صافي الدخل
	٧٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	جملة فرعية
	<u>٩ ٠٠٠</u>		<u>٣٦ ٠٠٠</u>	يخصم: التوزيعات
ريال	<u><u>٦١ ٠٠٠</u></u>	ريال	<u><u>٢٦٤ ٠٠٠</u></u>	رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة

الميزانيتان العموميتان

الأصول

ريال	(١٠٠)	ريال	١٠٠	حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة المخزون، بالتكلفة على أساس الولد أولاً صادر أولاً
	٧٥ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الدهيمان
			١٦٤ ٣٤٠	الاستثمار في سندات شركة الدهيمان
	٢٨٠ ٦١٠		٧٩٤ ٠٠٠	الأصول الرأسمالية
	(٣٠ ٠٠٠)		(٢٦٠ ٠٠٠)	متجمع الاستهلاك
	٧٣ ٤٠٠		٦١٠ ٩٠٠	أصول أخرى
ريال	<u>٣٩٨ ٩٠٠</u>	ريال	<u>١ ٦٤٩ ٣٤٠</u>	إجمالي الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية
ريال	١ ٦٠٠			توزيعات مستحقة
	٤٥ ٠٠٠	ريال	٦٠٠ ٠٠٠	قرض سندات
	٤٠ ٠٠٠			سندات مقابلة
	١١٤ ٣٠٠		٣٧٦ ٣٤٠	التزامات أخرى
	١٢٥ ٠٠٠		٣٦٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال القيمة الإسمية
	١٢ ٠٠٠		٤٩ ٠٠٠	للمسهم ١٠٠ ريال
	٦١ ٠٠٠		٢٦٤ ٠٠٠	علاوة الإصدار
	<u>٣٩٨ ٩٠٠</u>		<u>١ ٦٤٩ ٣٤٠</u>	الأرباح المحتجزة
				إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وفيما يلي بعض المعلومات المتاحة:

١ - كانت بيانات المبيعات المقابلة عن الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من
الحجة ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

شركة الصيخان	شركة الدهيمان
حسابات الدائنين المقابلة في	نهاية السنة.
١٣ ٠٠٠ ريال	٥ ٥٠٠ ريال
٢٥ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠
المشتريات المقابلة في مخزون	نهاية السنة.

٢ - باعت شركة الصيخان إلى شركة الدهيمان في غرة شوال ١٤٠٦ هـ آلة بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال وكانت قيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ١٤٠٠٠ ريال. وقد حددت شركة الدهيمان عمراً اقتصادياً لهذه الآلة يقدر بخمس سنوات، وبدون قيمة تخريدية، وأن تستخدم في حساب استهلاكها طريقة القسط الثابت. وقد ضمنت شركة الدهيمان مصروف الاستهلاك في مصروفات العمليات.

٣ - كانت توزيعات الأرباح المعلنة بمعرفة شركة الدهيمان على النحو التالي :

في ٣٠ من رمضان ١٤٠٦ هـ	١٠٠٠ ريال
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	٨٠٠٠
إجمالي التوزيعات المعلنة	<u>٩٠٠٠ ريال</u>

المطلوب :

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الصيخان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة :

أصدرت «شركة الحاروني» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ، ٥٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة في ذلك التاريخ و«شركة البليغ» وعددها ٣٠٠٠ سهم وكانت القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق صغيرة القيمة (يمكن تجاهلها).

ونعرض فيما يلي القوائم المالية لشركتي الاندماج عن العام المنتهي في

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ:

شركة الحاروني وشركة البيع

القوائم المالية المستقلة

عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

شركة الحاروني		شركة البيع		نقائنا الدخل	الإيرادات:
ريال	٢٩٩ ٨٥٠	ريال	٢٩٨ ٢٤٠	صافي المبيعات	
	٤٠ ٠٠٠		٦ ٠٠٠	المبيعات المقلبة	
	٣٠٠		(٤٨٠)	إيراد (ومصروف) الفوائد المقلبة	
	١٠ ٢٠٠			دخل الاستثمار في التابعة	
			٢ ٠٠٠	المكاسب المقلبة من بيع آلة	
				إجمالي الإيرادات	
ريال	٥٥٠ ٣٥٠	ريال	٣٠٥ ٧٦٠	التكاليف والمصروفات:	
	٤٠٠ ٠٠٠	ريال	٢٢٥ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	
	٣٠ ٠٠٠		٤ ٨٠٠	تكلفة البضاعة المباعة المقلبة	
	٨٨ ٤٥٠		٦٥ ٧٦٠	مصروفات العمليات	
	٥١٨ ٤٥٠	ريال	٢٩٥ ٥٦٠	إجمالي التكاليف والمصروفات	
	٣٦ ٩٠٠	ريال	١٠ ٢٠٠	صافي الدخل	
نقائنا الأرباح المحتجزة					
ريال	٦٧ ٠٠٠	ريال	٢٢ ١٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	
	٣٦ ٩٠٠		١٠ ٢٠٠	بضائف: صافي الدخل	
	٩٨ ٩٠٠		٣٢ ٣٠٠	جملة فرعية	
			٤ ٥٠٠	ينقص: التوزيعات	
	٩٨ ٩٠٠	ريال	٢٧٨٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	
الميزتيتان الموزمتان					
الأصول					
ريال	٢١ ٣٠٠	ريال	(٢٢ ٩٨٠)	حسابات المدينة (والذاتين) المقلبة	
	٨١ ٠٥٠		٤٩ ٨٤٠	المخزون	
	١١٢ ٣٠٠			الاستثمار في أسهم رأس مال شركة البيع	
	٨٣ ٢٠٠		٤٣ ٥٠٠	الأصول طويلة الأجل	
	(١٢ ٨٠٠)		(٩ ٣٠٠)	متجمع الاستهلاك	
	٧١ ١٥٠		٥٦ ٢٠٠	أصول أخرى	
	٢٥٦ ٢٠٠	ريال	١١٧ ٦٦٠	إجمالي الأصول	

الالتزامات وحقوق الملكية			الالتزامات
ريال	٩٤٦٠	٥٦٧٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات
		١٢٠٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً
	٦٠٠٠٠		علاوة الإصدار
	٢٠٠٠٠	٥٨٥٠٠	الأرباح المحتجزة
	٢٧٨٠٠	٩٨٩٠٠	الأرباح المحتجزة في السنة
		٢٢١٠٠	
ريال	١١٧٢٦٠	٣٥٦٢٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتاحة:

١ - كانت شركة البلبع مدينة لشركة الحاروني في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ بمبلغ ١٦٠٠٠ ريال بالإضافة إلى سندات أذنيه تحت الطلب بمبلغ ٨٠٠٠ ريال، ومعدل فائدة ١٢٪، ومؤرخه في غرة رجب سنة ١٤٠١ هـ (تدفع الفوائد في تاريخ الاستحقاق). وقد قامت شركة الحاروني بخضم بعضاً من أوراق القبض المتسلمة من شركة البلبع قيمتها ٣٠٠٠ ريال لدى أحد البنوك في غرة رجب ١٤٠١ هـ دون أن تخطر شركة البلبع بذلك.

٢ - باعت شركة الحاروني بضاعة إلى شركة البلبع خلال سنة ١٤٠١ هـ بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال وتكلفتها ٣٠٠٠٠ ريال. ويتضمن مخزون شركة البلبع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال من تلك التي تم الحصول عليها من شركة الحاروني، ويمثل هذا المبلغ تكلفة البضاعة لدى شركة البلبع.

٣ - باعت شركة البلبع آلة قيمتها الدفترية ١٥٠٠٠ ريال إلى شركة الحاروني بمبلغ ١٧٠٠٠ ريال، وذلك في غرة رجب ١٤٠١ هـ. وقد سجلت شركة الحاروني مصروف الاستهلاك عن هذه الآلة بمبلغ ٨٥٠ ريال عن سنة ١٤٠١ هـ. وكان العمر الاقتصادي المقدر لهذه الآلة في تاريخ البيع عشر سنوات. وقد ضمنت شركة الحاروني مصروف الاستهلاك في مصروفات العمليات.

٤ - أرسلت شركة البلبع بضاعة إلى شركة الحاروني في ٣٠ من ذي الحجة

١٤٠١ هـ، وسجلتها بجعل حساب المدينين المقابل مدينياً بمبلغ ٦٠٠٠ ريال، وجعل حساب المبيعات دائناً بها. وكانت تكلفة هذه البضاعة لدى شركة البليغ ٨٠٠ ريال. ولم تسجل شركة الحاروني هذه البضاعة لكونها ما زالت في الطريق، وكانت شروط البيع على أساس التسليم عند نقطة الشحن.

٥ - أعلنت شركة البليغ عن توزيع أرباح بواقع ١,٥ ريال عن كل سهم في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، على أن تدفع في العاشر من المحرم ١٤٠٢ هـ. ولم تعد شركة الحاروني قيد اليومية اللازم لإثبات الإعلان عن التوزيعات.

المطلوب:

أ - إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة الحاروني وشركة البليغ في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ.

ب - إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء قيود الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها، والخاصة بشركة الحاروني والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة التاسعة:

نعرض فيما يلي القوائم المالية المستقلة التي تم إعدادها بعد الانتهاء من عملية المراجعة «لشركة الخوارزمي» وشركتيها التابعتين، «شركة الأمل» و«شركة الخيام»، في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ. وتتم المحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة باستخدام أساس الملكية.

شركة الخوارزمي، وشركة الأمل وشركة الخيام
القوائم المالية المستقلة
عن الفترة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة

شركة الخوارزمي	شركة الأمل	شركة الخيام
(السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٤هـ)		
قوائم الدخل		
الإيرادات		
٩٣٠ ٠٠٠ ريال	٢٤٥ ٠٠٠ ريال	٣١٠ ٠٠٠ ريال
٤٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
٦٨٠٠		
٥ ٠٠٠		
٤ ٠٠٠		
١٣ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	(٦٠ ٠٠٠)
(٤٥ ٠٠٠)		
١٠٨ ٨٠٠		
١ ٠٥١ ٦٠٠ ريال	٣٦٩ ٠٠٠ ريال	٣٦٤ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات		
٧٨٨ ٠٠٠ ريال	٢٧٣ ٠٠٠ ريال	٦٨ ٠٠٠ ريال
٣٢ ٠٠٠	٢٧ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
٧٣ ٣٠٠	٢٩ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠
٨٩٣ ٣٠٠ ريال	٣٢٩ ٠٠٠ ريال	١٢٨ ٠٠٠ ريال
١٥٨ ٤٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	١٣٦ ٠٠٠ ريال
قوائم الأرباح المحتجزة		
٦٦١ ٠٠٠ ريال		٨٠ ٠٠٠ ريال
١٥٨ ٤٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	١٣٦ ٠٠٠
٧٦٩ ٤٠٠ ريال	(٦٠ ٠٠٠) ريال	٢١٦ ٠٠٠ ريال
٤٨ ٠٠٠		١٤ ٠٠٠
٧٢١ ٤٠٠ ريال	(٦٠ ٠٠٠) ريال	٢٠٢ ٠٠٠ ريال

الميزانيات العمومية
الأصول

ريال	ريال (٦٠٠٠)	ريال (٦٠٠٠)	ريال (٦٠٠٠)	١٢٠٠٠	حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة
٧٨٠٠٠		٧٠٠٠٠		٢٤٢٩٠٠	للخزونات
				١٠٥٠٠٠	الاستيل في أسهم رأس مال شركة الأمل
				٢٦٩٥٠٠	الاستيل في أسهم رأس مال شركة الخيام
				١٨٥٠٠٠	استثمارات أخرى
٧٨٠٠٠		٥١٠٠٠		٢٧٩٠٠٠	الأصول الرأسمالية (صافي)
١٧٠٠٠٠		٥٢٠٠٠		١٧٤٠٠٠	أصول أخرى
٣٢٠٠٠٠		٦٧٠٠٠		١ ٢٦٧ ٤٠٠	إجمالي الأصول
					الالتزامات وحقوق الملكية
ريال	ريال ١٨٠٠٠	ريال ٢٧٠٠٠	ريال ٤٦٠٠٠		حسابات الدائنين
					أسهم رأس المال، القيمة الاسمية
	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠		للسهم ٢٠ ريالاً
	٣٠٢٠٠٠	(٦٠٠٠٠)	٧٢١ ٤٠٠		الأرباح المحتجزة (أو الموزعة)
ريال	٣٢٠٠٠٠	ريال ١٦٧٠٠٠	ريال ١ ٢٦٧ ٤٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتاحة:

- ١ - تأسست شركة الأمل بواسطة شركة الخوارزمي في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ، ولتوفير رأس مال إضافي باعت شركة الأمل ٢٥٪ من الأسهم العادية المصرح بها إلى الجمهور بالقيمة الاسمية، كما اشترت شركة الخوارزمي الباقي من الأسهم المصرح بها نقداً بالقيمة الاسمية أيضاً.
- ٢ - اشترت شركة الخوارزمي ٤٠٠٠ سهم عادي من مساهمي شركة الخيام بمبلغ ١٧٥ ٠٠٠ ريال نقداً مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، وذلك في غرة رجب ١٤٠٤ هـ. وكانت الميزانية العمومية لشركة الخيام على النحو التالي في غرة رجب ١٤٠٤ هـ:

شركة الخيام
الميزانية العمومية
غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ
الأصول

ريال	١٦٥ ٠٠٠	الأصول المتداولة
	٦٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل
ريال	٢٢٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق الملكية

ريال	٤٥ ٠٠٠	الالتزامات الجارية
	١٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً
	٨٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
ريال	٢٢٥ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وتساوى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الخيام مع قيمتها الدفترية في غرة رجب ١٤٠٤ هـ. وقد حدد مجلس إدارة شركة الخوارزمي عمراً اقتصادياً لشهرة شركة الخيام بخمس سنوات.

٣ - حدثت المبيعات المقابلة التالية خلال سنة ١٤٠٤ هـ:

المبيعات المتضمن في مخزون المشت

في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤

ريال	١٥ ٠٠٠	ريال	٤٠ ٠٠٠	من شركة الخوارزمي إلى شركة الخيام
	١٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	من شركة الأمل إلى شركة الخيام
	٢١ ٩٠٠		٦٠ ٠٠٠	من شركة الخيام إلى شركة الخوارزمي
ريال	٤٦ ٩٠٠	ريال	١٣٠ ٠٠٠	الإجمالي

٤ - باعت شركة الخوارزمي «آلة تنقيب» إلى شركة الأمل في ٢ من محرم ١٤٠٦ هـ. وقد اشترت هذه الآلة في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٢ هـ،

ويتم استهلاكها بطريقة القسط الثابت على عمر اقتصادي قدره ١٠ سنوات. وتقوم شركة الأمل باستهلاك هذه الآلة بنفس طريقة الاستهلاك وعلى العمر المتبقي لها، وتضمن مصروف الاستهلاك في تكلفة البضاعة المبيعة. وكانت تفاصيل عملية بيع هذه الآلة على النحو التالي:

٢٥ ٠٠٠ ريال	تكلفة آلة الثقيب
<u>٥ ٠٠٠</u>	ناقصاً: متجمع الاستهلاك
٢٠ ٠٠٠ ريال	القيمة الدفترية للآلة
<u>٢٤ ٠٠٠</u>	سعر بيع الآلة
<u><u>٤ ٠٠٠</u></u> ريال	مكاسب من بيع الآلة

٥ - أعلن عن توزيع أرباح نقدية، وتم دفعها في التواريخ التالية خلال سنة ١٤٠٤ هـ.

شركة الخوارزمي شركة الغيام

٢٢ ٠٠٠ ريال	٣٠ من جمادي الآخرة
٢٦ ٠٠٠ ريال	٣٠ من ذي الحجة
<u>٤٨ ٠٠٠ ريال</u>	إجمالي التوزيعات المعلن عنها والمدفوعة
<u>٢٠ ٠٠٠ ريال</u>	

٦ - حملت شركة الخوارزمي كل من الشركتين التابعتين بمبلغ ٦٠٠٠ ريال في نهاية السنة كأتعاب إدارية عن سنة ١٤٠٤ هـ. وقد دفعت هذه الأتعاب في المحرم من سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة وإجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الخوارزمي والشركتين التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ. مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة العاشرة:

اشترت «شركة الطبري» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة القرطبي» في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ، مقابل مبلغ ٣٦٠٥٠٠٠ ريال، وكانت القيمة العادلة الجارية لأسهم شركة الطبري ٤١٠٠٠٠٠ ريال. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج صغيرة القيمة (يمكن تجاهلها). وتظهر القيم الدفترية والقيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً والالتزامات شركة القرطبي في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية	
١٦٠٠٠٠ ريال	١٦٠٠٠٠ ريال	النقدية
٩١٠٠٠٠	٩١٠٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
٨٦٠٠٠٠	١٠٢٥١٨٦	المخزون
٩٠٠٠٠٠٠	٧٢٥٠٠٠٠	المباني
٣٠٠٠٠٠٠	٢٥٥٠٠٠٠	الأثاث
(٥٤٥٠٠٠٠)		متجمع الاستهلاك
١٥٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	أصول غير ملموسة (صافي)
٨٦٣٠٠٠٠ ريال	١٢١١٥١٨٦ ريال	إجمالي الأصول
٥٠٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠٠٠ ريال	أوراق الدفع
٥٨٠٠٠٠	٥٨٠٠٠٠	حسابات الدائنين
٤٠٠٠٠٠٠	٣٧١٠١٨٦	ووقه دفع (٥٪) برهن
٥٠٨٠٠٠٠ ريال	٤٧٩٠١٨٦ ريال	إجمالي الالتزامات

ونعرض فيما يلي القوائم المالية للشركتين في ٣٠ من ذي الحجة سنة

١٤٠٢ هـ:

شركة الطبري وشركة القرطبي

القوائم المالية المستقلة

عن الفترة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢

شركة الطبري (الأسهر السنة المنتهية في ١٤٠٢/١٢/٣٠ هـ)	شركة القرطبي (السنة المنتهية في ١٤٠٢/١٢/٣٠ هـ)	
		تقائنا الدخل
		الإيرادات:
ريال	ريال	صافي المبيعات
٦ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٥ ٦٠٠ ٠٠٠	المبيعات المقابلة
	٤٠٠ ٠٠٠	الإيرادات (والمصروفات) المقابلة
(١٨٠ ٠٠٠)	١٨٠ ٠٠٠	دخل الاستثمار في التابعة
	٨٢ ٠٨٢	إجمالي الإيرادات
ريال	ريال	التكاليف والمصروفات:
٥ ٨٢٠ ٠٠٠	٢٦ ٢١٢ ٠٨٢	تكلفة البضاعة المباعة
		تكلفة البضاعة المباعة المقابلة
ريال	ريال	مصروف الاستهلاك
٣ ٩٥٠ ٠٠٠	١٧ ٦٤٠ ٠٠٠	مصروف الاستناد
	٣٦٠ ٠٠٠	مصروف العمليات الأخرى
٦٠٠ ٠٠٠	٣ ٧٠١ ٠٠٠	مصروف الفوائد
٣ ٧٥٠		إجمالي التكاليف والمصروفات
٩٥٦ ٠٠٠	٣ ١٢٠ ٠٠٠	صافي الدخل
١٠٠ ٠٠٠	٦٦٢ ٠٠٠	
ريال	ريال	تقائنا الأرباح المحتجزة
٥ ٦٠٩ ٧٥٠	٢٥ ٤٩٣ ٠٠٠	وصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة
ريال	ريال	صافي الدخل
٢١٠ ٢٥٠	٧٦٩ ٠٨٢	وصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة
٨٦٠ ٢٥٠	٢ ٩٣٦ ٥٨٢	

الميزانين المعممين

الأصول		الميزانين المعممين	
حسابات المدينين (والدائنين) المعلقة	٥٥ ٥٠٠	ريال	(٥٥ ٥٠٠)
المخزون	٢٠٣١ ٠٠٠	ريال	١٠٠٩ ٥٠٠
أصول متناولة أخرى	٢٣٢٦ ٤٥٧	ريال	١٠٢٦ ٥٦٦
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة القرطبي	٧٧٨٧ ٠٨٢	ريال	٢٨١ ٣٤٩
الاستثمار في سندات شركة الطبري	١٧ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	٩ ٠٠٠ ٠٠٠
المباي	٤ ٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
الأثاث	(٨ ٠٠٠ ٠٠٠)	ريال	(٦ ٥٠ ٠٠٠)
متجمع الاستهلاك		ريال	١٤٦ ٢٥٠
أصول غير ملموسة (صافي)		ريال	٨ ٣٥٨ ١٢٥
إجمالي الأصول	٢٥ ٤٠٠ ٠٣٩	ريال	٢٥ ٤٠٠ ٠٣٩
الالتزامات وحقوق الملكية		الالتزامات وحقوق الملكية	
الالتزامات الجارية	٢٠١٧ ٣٤٣	ريال	٥٩٧ ٨٧٥
أوراق دفع برص	٦ ٧٨٦ ٥٠٠	ريال	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
سندات $\frac{1}{2}$ ٪	٧٠٠ ٠٠٠	ريال	
سندات $(\frac{1}{2} \frac{1}{2} \frac{1}{2})$ ٪	٣٠٠ ٠٠٠	ريال	
المخصص على السندات $(\frac{1}{2} \frac{1}{2} \frac{1}{2})$ ٪	(٣ ٨٦٦)	ريال	
سندات $\frac{1}{8}$ ٪	٣٩٠٠ ٠٠٠	ريال	٢٩٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال	٨ ٧٧٢ ٥٠٠	ريال	٨٦٠ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	٢ ٩٣٦ ٥٨٢	ريال	٨ ٣٥٨ ١٢٥
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٥ ٤٠٠ ٠٣٩	ريال	٢٥ ٤٠٠ ٠٣٩

وحدثت العمليات التالية خلال السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، فقد تم تحصيل صافي رصيد حسابات عملاء شركة القرطبي في ٣٠ من جمادى الآخرة وجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينياً بالمخزون السلمي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ، وتم دفع ورقة دفع قيمتها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال (في غرة رجب ١٤٠٢)، وتم سداد حسابات الدائنين في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ.

وقدر العمر الاقتصادي لمباني وأثاث شركة القرطبي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ بعشر سنوات، وثمان سنوات على التوالي، كما قدر العمر الاقتصادي لكافة الأصول غير الملموسة بعشرين عاماً. ويتم حساب الاستهلاك والاستنفاد بطريقة القسط الثابت.

وكان المتبقي من الأقساط السنوية المتساوية لورقة الدفع (٥٪) برهن في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٢ هـ ثمانية أقساط، ويستحق القسط التالي عنها في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ. وتم حساب القيمة العادلة الجارية لورقة الدفع على أساس معدل فائدة قدره ٧٪. ولم تحدث أي عمليات مقابلة بين الشركتين قبل ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ. وقد حدثت العمليات المقابلة التالية خلال الأشهر الستة الأخيرة من سنة ١٤٠٢ هـ:

١ - باعت شركة الطبري بضاعة بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال إلى شركة القرطبي. وكانت تكلفة هذه البضاعة لدى شركة الطبري ٣٦٠ ٠٠٠ ريال. وقد تبقى ما قيمته ٧٥ ٠٠٠ ريال من هذه البضاعة في مخزون ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ.

٢ - اشترت شركة القرطبي من سوق الأوراق المالية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، بعضاً من سندات (٧ ٪) شركة الطبري، والتي تبلغ قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ٣٠٣ ٨٤٩ ريال مشتملاً على فوائد مستحقة مقدارها ٢٢ ٥٠٠ ريال. وكانت شركة الطبري قد أصدرت سندات (٧ ٪) قيمتها الإسمية ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال تستحق بعد ٥ سنوات، وذلك في غرة المحرم سنة ١٤٠١ هـ مقابل مبلغ ٩٨٠ ٠٣٦ ريال، حيث كان معدل العائد السائد ٨٪.

٣ - تتم بعض الوظائف الإدارية للشركتين بصورة مشتركة منذ عملية الاندماج ولهذا فإن شركة الطبري تحمل شركة القرطبي بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال شهرياً كأتعاب إدارية.

٤ - كانت شركة القرطبي مدينة لشركة الطبري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ بالتعاب الإدارية عن شهرين، وبمبلغ ١٨ ٠٠٠ ريال عن البضاعة المشتراة.

المطلوب:

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الطبري والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ، مع تقريب كل القيم المحسوبة لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

الفصل التاسع

القوائم المالية الموحدة: التدفقات النقدية، والاندماج التدريجي

**Consolidated Financial statements:
cash flows, and installment acquisition:**

القائمة الموحدة للتدفقات النقدية:

Consolidated Statement of Cash Flows:

تتضمن القوائم المالية الموحدة التي تصدرها الشركات المساهمة الكبيرة قائمة موحدة عن التدفقات النقدية. وتعد هذه القائمة عادةً وفقاً لمفهوم رأس المال العامل. وقد سبق للطالب دراسة هذه القائمة وفقاً لمفهوم رأس المال العامل في المحاسبة المتوسطة. ومع ذلك تظهر بعض المشكلات الخاصة عند إعداد هذه القائمة على أساس موحد نتناول بعضها فيما يلي:

١ - يضاف مصروف الاستهلاك والاستنفاد، كما ورد في قائمة الدخل الموحدة، إلى صافي الدخل الموحد، متضمناً حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة. ومن المعروف أن مصروف الاستهلاك والاستنفاد عند المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء يعتمد على القيم العادلة الجارية للأصول بما فيها الشهرة الخاصة بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج. وعند تحديد رأس المال العامل المتولد من العمليات يجب تضمينه حصة الأقلية في صافي الدخل، لأن الميزانية العمومية الموحدة يجب أن تشمل على ١٠٠٪ من رأس المال العامل لكل الشركات التابعة.

٢ - عند تحديد استخدامات رأس المال العامل، يؤخذ في الاعتبار التوزيعات

التقديرة المعلنة بواسطة الشركة القابضة، والتوزيعات التقديرية لمساهمي الأقلية المعلنة بواسطة الشركة التابعة المملوكة جزئياً. والجدير بالذكر أن حصة الشركة القابضة في التوزيعات التي تعلنها الشركات التابعة لها لا تؤثر على رأس المال العامل الموحد، لأن التقديرية تتدفق بين مجموعة الشركات الموحدة. وإذا كانت التوزيعات المعلنة لمساهمي الأقلية ذات أهمية نسبية فيجب إدراجها كعنصر مستقل، أو يفسح عنها في شكل ملحوظة في القائمة الموحدة للتدفقات التقديرية.

٣- إذا اشترت الشركة القابضة أسهم إضافية من أسهم رأس مال الشركة التابعة بطريقة مباشرة فلن تغير من مقدار رأس المال العامل، وطبقاً لذلك لا تؤخذ في الاعتبار عند إعداد القائمة الموحدة للتدفقات التقديرية.

٤- إذا اشترت الشركة القابضة من مساهمي الأقلية أسهم إضافية من أسهم رأس مال الشركة التابعة فسيؤدي ذلك إلى تخفيض رأس المال العامل، وبالتالي تؤخذ قيمة هذه الأسهم في الاعتبار عند إعداد القائمة الموحدة للتدفقات التقديرية.

٥- إذا باعت الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في الشركة التابعة فسيؤدي ذلك إلى زيادة رأس المال العامل (ومقدار حقوق الأقلية)، وبالتالي تؤخذ القيمة في الاعتبار ضمن الموارد المالية في القائمة الموحدة للتدفقات التقديرية.

مثال توضيحي عن قائمة التدفقات التقديرية الموحدة:

تمتلك الشركة القابضة ١٠٠٪ من الأسهم العادية لرأس مال شركة المكارم لعدة سنوات وقد تمت المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وتتكون الأسهم المتداولة لشركة المكارم من نوع واحد من الأسهم العادية، كما بلغ إجمالي حقوق الملكية في نهاية سنة ١٤٠٤ مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال. وفي بداية سنة ١٤٠٥ باعت الشركة القابضة ٣٠٪ من استثماراتها في أسهم رأس مال شركة المكارم إلى أطراف خارجية بمبلغ ٢٠٥٠٠٠ ريال بزيادة قدرها ٥٥٠٠٠ ريال عن القيمة الدفترية المسجلة في دفاتر الشركة القابضة. وقد كان صافي دخل شركة المكارم عن سنة ١٤٠٥ مبلغ

١٠٠٠٠٠ ريال، والتوزيعات التقديرية التي أعلنتها قرب نهاية سنة ١٤٠٥ ٦٠٠٠٠ ريال. وخلال سنة ١٤٠٥ أصدرت الشركة القابضة أسهم عادية إضافية ودفعت نقدية جملتها ٢٩٠٠٠٠ ريال في مقابل أصول طويلة الأجل قيمتها العادلة الجارية مبلغ ٤٩٠٠٠٠ ريال. ونعرض في الصفحات التالية قائمة الدخل الموحدة عن سنة ١٤٠٥، والقائمة الموحدة للأرباح المحتجزة عن سنة ١٤٠٥ والميزانية العمومية الموحدة المقارنة عن ستي ١٤٠٤، ١٤٠٥.

الشركة القابضة والتابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	
		المبيعات والإيرادات الأخرى (تضمن مكاسب قدرها ٥٥٠٠٠ ريال من بيع جزء من الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة المكارم).
٢٤٥٠٠٠٠		التكاليف والمصروفات:
	١٥٠٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٢١٠٠٠٠٠	مصروف الاستهلاك والاستنفاد
١٩٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠	مصروفات العمليات الأخرى
٥٥٠٠٠٠		الدخل قبل الضريبة
٢٥٠٠٠٠٠		مصروف ضرائب الدخل
٣٠٠٠٠٠٠		صافي الدخل الموحّد
٣٠٠٠٠٠		يطرح حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
٢٧٠٠٠٠٠		صافي الدخل الموحّد
هـ ريال		ربحية السهم
٥ ١٤		

الشركة القابضة والشركة التابعة
قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

٦٧٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، أول العام
٢٧٠ ٠٠٠	يضاف، صافي الدخل
٩٤٠ ٠٠٠	جملة فرعية
١٦٠ ٠٠٠	يطرح: التوزيعات (٢,٩١ ريال للسهم)
٧٨٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة، نهاية العام

الشركة القابضة والتابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

سنة ١٤٠٤ ريال	سنة ١٤٠٥ ريال	
		الأصول
٩٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	الأصول المتداولة
٢٥١٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
(١ ١٠٠ ٠٠٠)	(١ ٣٠٠ ٠٠٠)	يطرح: مجمع الاستهلاك
٢٥٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	أصول غير ملموسة (الصافي)
٢ ٥٦٠ ٠٠٠	٣ ١٤٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول
		الالتزامات وحقوق الملكية
٤٩٠ ٠٠٠	٥٠٥ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
٦٠٠ ٠٠٠	٦٩٣ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
	١ ٦٢ ٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
٥٠٠ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال
٣٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٦٧٠ ٠٠٠	٧٨٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٢ ٥٦٠ ٠٠٠	٣ ١٤٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وعلى ضوء البيانات التي ظهرت في القوائم المالية الموحدة السابقة نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة، وفقاً لمفهوم رأس المال العامل عن سنة ١٤٠٥ هـ، ثم نعرض في الصفحة التي تليها قائمة التدفقات النقدية الموحدة عن سنة ١٤٠٥ هـ.

ونوضح فيما يلي بعض المظاهر الهامة الواجب التركيز عليها عند دراسة قائمة التدفقات النقدية الموحدة:

١ - يتضمن رأس المال العامل المتولد من العمليات حقوق الأقلية في صافي دخل شركة المكارم - الشركة التابعة.

٢ - يستبعد من رأس المال العامل المتولد من العمليات المكاسب الناتجة من بيع جزء من الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة المكارم وقدرها ٥٥ ٠٠٠ ريال، وطبقاً لذلك تم إدراج كل المتحصلات من عملية البيع كموارد لرأس المال العامل الموحد.

٣ - التوزيعات المعلنة التي أخذت في الاعتبار كاستخدامات لرأس المال العامل الموحد تتكون من التوزيعات المعلنة لمساهمي الشركة القابضة وقدرها ١٦٠ ٠٠٠ ريال، والتوزيعات المعلنة لمساهمي الأقلية في التابعة وقدرها ١٨ ٠٠٠ ريال.

٤ - تعتبر الأسهم المصدرة بمعرفة الشركة القابضة للحصول على أصول طويلة الأجل كعملية تبادل (وفقاً للرأي المحاسبي رقم ١٩)، ولذلك عولجت كمصدر واستخدام لرأس المال العامل الموحد، ويعني ذلك أن هذه العملية لم تؤثر على صافي رأس المال العامل.

الشركة القابضة والتابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية
(وفقاً لمفهوم رأس المال العامل)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

أرصدة الحسابات في ١٤٠٥/١٢/٣٠	تحليل عمليات سنة ١٤٠٥		أرصدة الحسابات في ١٤٠٤/١٢/٣٠	
	المدين	الدائن		
٦٩٥ ٠٠٠	(X) ٢٨٥ ٠٠٠		٤١٥ ٠٠٠	رأس المال العامل
٣ ٠٠٠ ٠٠٠	(Y) ٢٩٥ ٠٠٠		٢ ٥١٥ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
	(A) ٢٠٠ ٠٠٠			
٢٤٠ ٠٠٠		(٦) ١٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	الأصول غير الملموسة
٣ ٩٣٥ ٠٠٠			٣ ١٧٥ ٠٠٠	
١ ٣٠٠ ٠٠٠	(٦) ٢٠٠ ٠٠٠		١ ١٠٠ ٠٠٠	مجموع الاستهلاك
١٩٣ ٠٠٠	(٥) ٩٣ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
١٦٢ ٠٠٠	(٦) ١٥٠ ٠٠٠	(٩) ١٨ ٠٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
	(٤) ٣٠ ٠٠٠			
٥٥٠ ٠٠٠	(٦) ٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال
٤٥٠ ٠٠٠	(٦) ١٥٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٧٨٠ ٠٠٠	(١) ٢٧٠ ٠٠٠	(٩) ١٦٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٣ ٩٣٥ ٠٠٠	٩٥٣ ٠٠٠	٩٥٣ ٠٠٠	٣ ١٧٥ ٠٠٠	الإجمالي
من العمليات ٤٥٥ ٠٠٠		(١) ٢٧٠ ٠٠٠		الموارد المالية
		(٦) ٢١٠ ٠٠٠		صافي الدخل
		(٤) ٣٠ ٠٠٠		بضائف مصروف استهلاك واستهلاك
				حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
				يطرح : المكاسب على البيع من
	(٣) ٥٥ ٠٠٠			الاستثمار في أسهم رأس
				مال التابعة
		(٣) ٢٠٥ ٠٠٠		البيع من الاستثمارات في أسهم
		(٥) ٩٣ ٠٠٠		رأس مال التابعة
		(٦) ٢٠٠ ٠٠٠		الزيادة في الالتزامات طويلة الأجل
	(٧) ٢٩٥ ٠٠٠			إصدار أسهم رأس مال مقابل أصول
	(٨) ٢٠٠ ٠٠٠			طويلة الأجل.
				الاستهلاكات
				شراء أصول طويلة الأجل نقداً
				شراء أصول طويلة الأجل مقابل أسهم
				الإعلان عن توزيعات، تنقسم
				١٨ ٠٠٠ ريال حصة الأقلية في
				التابعة.
	٧٢٣ ٠٠٠	١ ٠٠٨ ٠٠٠		إجمالي الموارد والاستخدامات
	(X) ٢٨٥ ٠٠٠			الزيادة في رأس المال المملوك
	١ ٠٠٨ ٠٠٠	١ ٠٠٨ ٠٠٠		الإجماليات

الشركة القابضة والتابعة
قائمة التدفقات النقدية الموحدة
(وفقاً لمفهوم رأس المال العامل)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥١٢/٣٠ هـ

ريال	ريال	مصادر الموارد المالية:
		رأس المال العامل الناتج من العمليات:
		صافي الدخل، يشتمل على ٣٠ ٠٠٠ ريال
٣٠٠ ٠٠٠		حقوق الأقلية
٢١٠ ٠٠٠		يضاف: مصروف الاستهلاك والاستنفاد
		يطرح: مكاسب بيع استثمارات
(٥٥ ٠٠٠)		في أسهم رأس مال الشركة التابعة
٤٥٥ ٠٠٠		رأس المال العامل الناتج من العمليات
٢٠٥ ٠٠٠		بيع استثمارات في أسهم رأس مال التابعة
٩٣ ٠٠٠		قروض طويلة الأجل
٢٠٠ ٠٠٠		إصدار أسهم عادية مقابل أصول طويلة الأجل
٩٥٣ ٠٠٠		إجمالي الموارد المالية الواردة
		استخدامات الموارد المالية:
٢٩٠ ٠٠٠		شراء أصول طويلة الأجل نقداً
٢٠٠ ٠٠٠		شراء أصول طويلة الأجل مقابل أسهم
١٧٨ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠ ريال	الإعلان عن توزيعات نقدية تشمل ١٨ ٠٠٠ ريال
		حصة الأقلية من توزيعات التابعة
٦٦٨ ٠٠٠		إجمالي الموارد المالية المستخدمة
٢٨٥ ٠٠٠		الزيادة في الموارد المالية، رأس المال العامل

مكونات رأس المال العامل :

الزيادة (التقصير) في رأس المال العامل	نهاية سنة ١٤٠٤	نهاية سنة ١٤٠٥	
ريال	ريال	ريال	الأصول المتداولة
٣٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	يطرح : الالتزامات قصيرة الأجل
(١٥٠٠٠)	٤٩٠٠٠٠	٥٠٥٠٠٠	رأس المال العامل
	٤١٠٠٠٠	٦٩٥٠٠٠	الزيادة في رأس المال العامل
<u>٢٨٥٠٠٠</u>			

الاندماج التدريجي Installment Acquisition of Subsidiary

قد تفرض الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة تدريجياً عن طريق الحصول على أسهمها العادية على دفعات بدلاً من الحصول عليها مرة واحدة. وإذا كان الاندماج تدريجياً فيجب أن تتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب الشراء، لأن أسلوب اندماج الحقوق لا يتلاءم مع هذا النوع من الاندماج (*).

وعند المحاسبة عن الحيازة التدريجية لأسهم رأس مال الشركة التابعة يواجه المحاسبون بقضية صعبة وهي : إذا كنا نطبق أسلوب الشراء في المحاسبة عن الاندماج الذي يتم تدريجياً، فما هي النقطة التي يجب عندها تحديد القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة؟ والإجابة، من الناحية العملية : يجب تحديد القيم العادلة الجارية لصافي أصول الشركة التابعة في التاريخ الذي تصبح فيه الشركة القابضة مسيطرة على الشركة التابعة، ففي ذلك التاريخ تكون عملية الاندماج قد تمت وفقاً لأسلوب الشراء.

ومع ذلك، لا تعتبر الإجابة السابقة مرضية بالقدر الكافي، لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتطلب استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن

(*) سبق أن أشرنا في الفصل الرابع أن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يتلاءم فقط مع حالات الاندماج التي تنطوي على مبادلة ٩٠٪ أو أكثر من أسهم رأس مال الشركة المنتمجة في عملية واحدة أو طبقاً لخطة محددة.

الاستثمارات في الأسهم العادية عندما تكون للشركة المستثمرة القدرة على التأثير في العمليات والسياسات المالية للشركة المستثمر فيها بدرجة ملحوظة. وهناك افتراض بأن حيازة ٢٠٪ من الأسهم العادية الخاصة بإحدى الشركات يعتبر حد أدنى لممارسة الشركة المستثمرة تأثيراً ملحوظاً على العمليات والسياسات المالية للشركة المستثمر فيها، ما لم يظهر دليل عكس ذلك. وطبقاً للرأس المحاسبي رقم (١٨) يستلزم الأمر تطبيق المحاسبة وفقاً لأساس الملكية بأثر رجعي عندما تصل حقوق ملكية الشركة المستثمرة إلى ٢٠٪. ونوضح هذه النقاط في المثال التالي.

مثال توضيحي عن السيطرة التدريجية بمعرفة الشركة القابضة

اشترت شركة الشايح، التي تنتهي سبتها المالية في ٣٠ من صفر كل عام، ٩ ٥٠٠ سهم عادي من أسهم رأس المال المتداولة لشركة السلطان وجعلتها ١٠ ٠٠٠ سهم، وقد كانت القيمة الإسمية ٥ ريالات للسهم وذلك على النحو التالي (مع تجاهلنا لتكاليف تنفيذ عملية الاندماج):

سيطرة الشركة القابضة تدريجياً

على الشركة التابعة

التاريخ	عدد أسهم شركة السلطان التي حصلت عليها الشركة القابضة	طريقة الدفع بمعرفة شركة الشايح	القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتعلق في شركة السلطان
غرة ربيع الأول ١٤٠٢	١ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠ ريال نقداً	٨٠ ٠٠٠ ريال
غرة ربيع الأول ١٤٠٣	٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠ ريال نقداً	٨٥ ٠٠٠ ريال
غرة ربيع الأول ١٤٠٤	٦ ٥٠٠	٢٨ ٠٠٠ ريال نقداً ٥٠ ٠٠٠ ريال تستحق الدفع بعد خمس سنوات بموجب ورقة دفع بمعدل ١٥٪.	٩٠ ٠٠٠ ريال
الإجمالي	٩ ٥٠٠	١١٠ ٠٠٠ ريال	

وتشير البيانات الموضحة في الجدول السابق إلى أن شركة الشايح اشترت أسهم شركة السلطان على ثلاث دفعات، وقد بلغ سعر شراء السهم ١٠ ريال، ١١ ريال، ثم ١٢ ريال، وقد كان نصيب السهم من القيمة الدفترية في صافي أصول شركة السلطان ٨ ريال، ٨ ريال و ٥٠ هلة، ثم ٩ ريال على التوالي. وطبقاً لذلك يتم تقويم صافي أصول شركة السلطان وفقاً لقيمتها الجارية في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ هـ، وهو تاريخ سيطرة شركة الشايح (الشركة القابضة) على شركة السلطان (الشركة التابعة).

وقد كانت حسابات حقوق الملكية في شركة السلطان تشمل على ثلاثة حسابات هي: حساب الأسهم العادية لرأس المال ورصيده ٥٠٠٠٠ ريال (١٠٠٠٠ سهم \times ٥ ريال = ٥٠٠٠٠ ريال)، وحساب علاوة الإصدار ورصيده ١٠٠٠٠ ريال، أما حساب الأرباح المحتجزة فهو يتضمن البيانات التالية:

حساب الأرباح المحتجزة بدفتر أستاذ

الشركة المستثمر فيها

الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيان	الدين	الدائن	الرصيد
غرة ربيع الأول ١٤٠٢	الرصيد			٢٠٠٠٠ (دائن)
١٤٠٣/٢/١٠	التوزيعات، يوقع ريال			
	عن كل سهم	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٤٠٣/٢/٢٨	صافي الدخل		١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
١٤٠٤/٢/١٧	التوزيعات، يوقع ريال			
	عن كل سهم	١٠٠٠٠		١٥٠٠٠
١٤٠٤/٢/٢٨	صافي الدخل		١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠

قيود اليومية في الشركة القابضة في ظل الاندماج التدريجي:

نعرض في الصفحتين التاليتين قيود اليومية التي تجريها شركة الشايح لتسجيل استثمارها في أسهم رأس مال شركة السلطان (تتضمن هذه القيود قيود التسوية والإقفال التي تجري عادةً في نهاية السنة المالية) ونفترض في هذا الصدد أنه تم سداد كل التوزيعات نقداً في تاريخ الإعلان عنها، مع تجاهل آثار ضرائب الدخل.

ونفترض أيضاً أن شركة الشايح طبقت أسلوب الشراء في المحاسبة عن الاندماج في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ عندما حصلت على ٦٥٠٠ سهم من أسهم رأس مال شركة السلطان. وطبقاً لذلك يجب على شركة الشايح تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بأسلوب الشراء التي عرضناها في الفصلين الرابع والخامس، ويعني ذلك قيامها بتقويم أصول شركة السلطان القابلة للتحقق ذاتياً طبقاً للقيم العادلة الجارية. ويجب تخصيص أي زيادة في تكلفة الاستثمار وقدرها ٧٨٠٠٠ ريال عن ٦٥٪ من إجمالي القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة السلطان للشهرة واستفادها على مدى أربعين عاماً أو أقل.

شركة الشايح

قيود اليومية

١٠٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٢
١٠٠٠٠	النقدية
	إثبات شراء ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة السلطان.
١٠٠٠	النقدية ١٠ من صفر ١٤٠٣
١٠٠٠	إيراد التوزيعات
	إثبات تحصيل توزيعات من شركة السلطان عن ١٠٠٠ سهم يواقع ريال واحد للسهم.
٢٢٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٣
٢٢٠٠٠	النقدية
	إثبات شراء ٢٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة السلطان.
٤٥٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٣
٤٥٠	الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها
	إثبات المحاسبة بآثر رجعي عن الاستثمار في شركة السلطان نتيجة التحول من أساس التكلفة إلى أساس

الملكية، ولذلك تم زيادة حساب الاستثمار بنسبة ١٠٪ من صافي دخل شركة السلطان عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٣ كما يلي:		
الحصة في صافي دخل شركة السلطان سنة ١٤٠٣ (١٥٠٠ ريال × ١٠٪).		
يطرح: استفاد الشهرة التي تم الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٢:		
١٥٠٠	التكلفة ١٠ ٠٠٠ ريال، مطروحاً منها (٨٠ ٠٠٠ ريال × ١٠٪)	٥٠
= ٢٠٠٠ ريال شهرة، ٢٠٠٠ ريال الشهرة ÷ ٤٠ سنة = الشهرة المستفدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٣/٢/٣٠.		
١٤٥٠	جملة فرعية	
١٠٠٠	يطرح إيرادات توزيعات سجل في ١٤٠٣/٢/١٠.	
تسوية فترة سابقة لحساب الأرباح المحتجزة في دفاتر الشركة المستثمر فيها.		
٤٥٠		
١٧ صفر ١٤٠٤	النقدية	٣٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان		
إثبات تحصيل توزيعات من شركة السلطان عن ٣٠٠٠ سهم بواقع ريال للسهم.		
٤٥٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان ٣٠ صفر ١٤٠٤ هـ	٤٥٠٠
الدخل من الاستثمار		
إثبات الحصة من صافي دخل شركة السلطان عن السنة المنتهية في ١٤٠٤/٢/٣٠ (١٥ ٠٠٠ ريال × ٣٠٪).		
١٧٥	الدخل من الاستثمار	٣٠ صفر ١٤٠٤
١٧٥	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان	
إثبات استفاد الشهرة عن سنة ١٤٠٤ كما يلي:		

عن ما تم حيازته في غرة ربيع الأول ١٤٠٢ (٢٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة) ٥٠ ريال
 عن ما تم حيازته في غرة ربيع الأول ١٤٠٣، التكلفة ٢٢٠٠٠ ريال،
 مطروحاً منها (٨٥٠٠٠ ريال × ٢٠٪) = ٥٠٠٠٠ شهرة،
 المستفد عن سنة ١٤٠٤ = ٥٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة = ١٢٥ ريال
 إجمالي المستفد من الشهرة ١٧٥ ريال

٧٨٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٤
 النقدية ٢٨٠٠٠
 أوراق الدفع ٥٠٠٠٠

إثبات شراء ٦٥٠٠ سهم من الأسهم العادية
 المتداولة لشركة السلطان مقابل سداد جزء من الثمن نقداً
 والباقي يستحق بعد خمس سنوات بورقة دفع بغائلة ١٥٪.

إنتقاد المدخل المحاسبي السابق : Criticism of Foregoing Approach:

قد ينتقد المدخل السابق في معالجته للشهرة. فقد رأينا الاعتراف بالشهرة في ثلاثة تواريخ منفصلة على مدى سنتين تم خلالها شراء أسهم عادية من الأسهم المتداولة لشركة السلطان على ثلاث دفعات. علاوة على ذلك، يتم استفاد هذه الشهرة على مدى ثلاث فترات مختلفة طول كل منها أربعون سنة (أو أقل).

وقد يجادل البعض بأنه من الواجب تحديد القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة السلطان في كل تاريخ من التواريخ الثلاثة التي حصلت فيها شركة الشايح على أسهم هذه الشركة. ومع ذلك، فإن هذه المعالجة النظرية الدقيقة للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات طويلة الأجل يصعب تبريرها من وجهة نظر تحليل التكلفة والمنفعة. ويمكننا القول، أنه قد يكون أكثر ملاءمة الاعتراف بالشهرة مرة واحدة فقط في تاريخ سيطرة شركة الشايح على شركة السلطان، أما الاعتراف بالشهرة قبل هذا التاريخ لا يبرر حسابها نتيجة أهميتها النسبية الضئيلة. ولكن يبدو أن التطبيق الموضح في الجزء السابق من

هذا الفصل عن الشهرة جاء تطبيقاً للرأي المحاسبي رقم (١٨) وفقاً للنص التالي :

«إذا كانت القيمة الدفترية لأي استثمار في أسهم رأس مال شركة مستثمر فيها (وينطبق عليه شروط المحاسبة وفقاً لأساس الملكية) تختلف عن الحقوق الضمنية في صافي أصول الشركة المستثمر فيها . . وإذا كان المستثمر غير قادر على ربط الفرق بحسابات معينة بالشركة المستثمر فيها، فيجب اعتبار الفرق كشهرة تستنفد على أربعين سنة أو أقل» .

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة :

نعرض فيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة وما يرتبط بها من قيود استبعاد وتسوية بالنسبة لشركة الشايح والشركة التابعة في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ ، والفترات المحاسبية التالية طبقاً لأسلوب الشراء . وسوف نتبع الإجراءات نفسها السابق استخدامها في الفصول السابقة . هذا وسوف يترتب على قيام شركة الشايح بتطبيق أساس الملكية بأثر رجعي على استثماراتها في أسهم رأس مال شركة السلطان إلى ظهور الحسابين التاليين : الأول، حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان، والثاني، حساب الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة (المستثمر فيها) وذلك في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ هـ .

دفتر أستاذ الشركة القابضة

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٢/٣/١	الحصول على ١٠٠٠ سهم	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	الحصول على ٢٠٠٠ سهم	٢٢٠٠٠		٣٢٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	تخليق أساس الملكية بأثر رجعي	٤٥٠		٣٢٤٥٠
١٤٠٤/٢/١٧	التوزيعات بواقع ريال واحد للسهم		٣٠٠٠	٢٩٤٥٠
١٤٠٤/١/٣٠	الحصة من صافي الدخل	٤٥٠٠		٣٣٩٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	استنفاد الشهرة		١٧٥	٣٣٧٧٥
١٤٠٤/٣/١	الحصول على ٦٥٠٠ سهم	٧٨٠٠٠		١١١٧٧٥

الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة (المستثمر فيها)

التاريخ	البيان	الدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٣/٣/١	تطبيق لأسس الملكية بأثر رجعي		٤٥٠	٤٥٠
١٤٠٤/٦/٣٠	قيد إقبال - الحصة في صافي الدخل المعدل لشركة السلطان والذي لم يدفع كترجيعة		١٣٢٥	١٧٧٥
	(٤٥٠٠ ريال - ١٧٥٠ ريال) - ٣٠٠٠ ريال			

وإذا كانت القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة السلطان في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ مقدارها ٩٠٠٠٠ ريال، وهي في نفس الوقت تطابق القيمة الدفترية لصافي هذه الأصول في ذلك التاريخ، فعندئذ يجري قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل بتاريخ ١٤٠٤/٣/١ على النحو التالي :

شركة الشايح والشركة التابعة

قيد الاستبعاد والتسوية

في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ

٥٠٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ٥٠٠٠٠ ريال - شركة السلطان
١٠٠٠٠	علاوة الإصدار - شركة السلطان
٢٨ ٢٢٥	الأرباح المحتجزة - شركة السلطان (٣٠ ٠٠٠ -
١ ٧٧٥	١ ٧٧٥ ريال)
٢٦ ٢٧٥	الأرباح المحتجزة بالتابعة (المستثمر فيها) - شركة الشايح
	الشهرة - شركة الشايح (١ ٩٠٠ + ٤ ٨٧٥ + ٧٨ ٠٠٠ -
	(٩٠ ٠٠٠ × ٠.٦٥)
١١١ ٧٧٥	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان
٤ ٥٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة

الجارية (التي تساوي القيمة الدفترية) لصافي الأصول
القابلة للتحقق كشهرة ناتجة عن الاندماج، وتحديد حقوق
الأقلية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج
(٩٠ ٠٠٠ ريال \times ٥٪ = ٤ ٥٠٠ ريال).

وطبقاً لذلك تكون عملية اندماج شركة السلطان في شركة الشايح قد تمت
في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ وفقاً لأسلوب الشراء، ومن ثم يجب إعداد ميزانية
عمومية موحدة فقط للأسباب التي ذكرناها في الفصل الخامس. ونوضح في
الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد هذه الميزانية الموحدة والتي يظهر فيها
القيد السابق. ونوجه النظر إلى أن البيانات الأخرى التي تظهر في ورقة العمل
هي بيانات افتراضية. فضلاً عن ذلك لم توجد هناك عمليات متبادلة بين
الشركتين قبل غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ.

شركة الشايح والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد ميزانية عمومية موحدة
في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ.

الموحدة	الاستثمارات والتسويات الزيادة (النقص)	شركة السلطان	شركة النسيج	
٥٤٠ ٠٠٠		١٤٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	الأصول
	(١١١ ٧٧٥)		١١١ ٧٧٥	الأصول المتداولة
١ ٣٦٠ ٠٠٠		١٦٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة السلطان
٢٦ ٢٧٥	٢٦ ٢٧٥			الأصول طويلة الأجل
				الشهرة
١ ٩٢٦ ٢٧٥	(٨٥ ٥٠٠)	٣٠٠ ٠٠٠	١ ٧١١ ٧٧٥	إجمالي الأصول
				الالتزامات وحقوق الملكية
٢٦٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
٩٥٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
٤ ٥٠٠	٤ ٥٠٠			حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
١٥٠ ٠٠٠			١٥٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد
	(٥٠ ٠٠٠)	٥٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال، ٥ ريالات
٣٥٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	١٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٢١١ ٧٧٥	(٢٨ ٢٧٥)	٣٠ ٠٠٠	٢١٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	(١ ٧٧٥)		١ ٧٧٥	الأرباح المحتجزة بالتلف
١ ٩٢٦ ٢٧٥	(٨٥ ٥٠٠)	٣٠٠ ٠٠٠	١ ٧١١ ٧٧٥	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ومن الملاحظ في البيانات السابقة، أن الأرباح المحتجزة الموحدة وجعلتها ٢١١ ٧٧٥ ريال تتكون من مبلغين: الأول - الأرباح المحتجزة الخاصة بشركة الشايح وقدرها ٢١٠ ٠٠٠ ريال، والثاني حصة شركة الشايح في الأرباح المحتجزة بشركة السلطان قبل الاندماج وقدرها ١ ٧٧٥ ريال، بنسبة ملكيتها في ذلك التاريخ وقدرها ٣٠٪.

وبالنسبة للسنوات التالية لإتمام الاندماج، يجب على شركة الشايح أن تظهر في سجلاتها المحاسبية ٩٥٪ من نتائج عمليات شركة السلطان. علاوة

على ذلك، يجب أن يجعل مصروف الاستفاد مديناً كل فترة محاسبية بقيمة المستفد من مبالغ الشهرة الثلاثة التي حصلت عليها شركة الشايح خلال استثمارها التدريجي في أسهم رأس مال شركة السلطان.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة :

- (١) هل تشتمل قائمة التدفقات النقدية الموحدة على التوزيعات النقدية المعلن عنها للأقلية من حملة الأسهم؟ إشرح.
- (٢) كيف يطبق أساس الملكية في المحاسبة عندما تحقق الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة من خلال شراء الأسهم العادية على دفعات؟ إشرح.
- (٣) أي مرحلة من مراحل الحيازة التدريجية للأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة تعتبر النقطة القاطعة التي يجب على الشركة القابضة عندها تحديد القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة؟ إشرح.
- (٤) ما المبالغ التي تتكون منها الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، والذي يتم عن طريق الشراء التدريجي للأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة؟

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

- حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :
- ١ - يشتمل قيد الاستبعادات والتسوية في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء على «أرباح محتجزة في التابعة - القابضة» مدينة . تشير هذه المديونية إلى :
 - أ - شراء الشركة القابضة للحصة التي تمكنها من السيطرة على الشركة التابعة على دفعات .
 - ب - إن الشركة التابعة كانت مملوكة جزئياً .
 - ج - إعلان الشركة التابعة عن توزيعات تزيد عن صافي الدخل .
 - د - إن هناك خطأ في قيد الاستبعادات والتسوية في ورقة العمل .

٢ - كيف يجب التقرير عن حيازة الشركة القابضة لأسهم إضافية من الأسهم العادية للشركة التابعة مباشرة، في قائمة التدفقات النقدية الموحدة التي تعد وفقاً لمفهوم رأس المال العامل؟

أ - كاستخدام لرأس المال العامل.

ب - كمصدر لرأس المال العامل.

ج - كمصدر واستخدام لرأس المال العامل (عملية مبادلة).

د - لا يتم التقرير عنها.

٣ - كان رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة المستثمر فيها (شركة الخطيب) في دفاتر شركة العمري في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٢ هـ، نهاية العام المالي، دائناً بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال. وقد قامت شركة العمري في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠٢ هـ بشراء ٤٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الخطيب، والتي جعلتها تسيطر على حصة مقدارها ٨٥٪ في شركة الخطيب. وكان الرصيد الدائن لحساب الأرباح المحتجزة في دفاتر شركة الخطيب في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٢ هـ قدره ١٨٠٠٠٠ ريال. فمعتدلاً يجب أن تشمل الاستبعادات والتسوية في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة العمري والشركة التابعة في غرة جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ، على «الأرباح المحتجزة - الخطيب» مدينة بمبلغ قدره.

أ - صفر.

ب - ١٠٠٠٠ ريال.

ج - ١٧٠٠٠٠ ريال.

د - ١٨٠٠٠٠ ريال.

هـ - قيمة أخرى هي

٤ - إذا حصلت الشركة القابضة على الحصة التي تمكنها من السيطرة على الشركة التابعة من خلال شراء الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة على دفعات، فإنه يجب على الشركة القابضة أن تبدأ في تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في أسهم رأس مال الشركة التابعة:

- أ - بأثر رجعي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها ٢٠٪ على الأقل.
- ب - بأثر مستقبلي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها ٢٠٪ على الأقل.
- ج - بأثر رجعي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها أكثر من ٥٠٪.
- د - بأثر مستقبلي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها أكثر من ٥٠٪.

التمرين الثاني:

أعلنت «شركة الخليج» عن توزيعات نقدية ودفعتها، مقدارها ٢٥٠ ٠٠٠ ريال كما وزعت أرباح في شكل أسهم بنسبة ٥٪، وذلك خلال سنة ١٤٠٥ هـ. وكانت القيمة السوقية للأسهم الموزعة وفقاً للأرباح الموزعة في شكل أسهم بنسبة ٥٪ مقدارها ٦٠٠ ٠٠٠ ريال. وتملك شركة الخليج كافة الأسهم العادية «لشركة الخليل»، و ٧٥٪ من الأسهم العادية «لشركة الخليف». وقد أعلنت شركة الخليل عن توزيع أرباح ودفعتها مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال عن الأسهم العادية و ٢٥ ٠٠٠ ريال عن الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح (٥ ريالات ربح السهم الممتاز) وذلك خلال سنة ١٤٠٥ هـ. لا تملك شركة الخليج أسهماً ممتازة. كما أعلنت شركة الخليف عن توزيع أرباح ودفعتها مقدارها ٤٤ ٠٠٠ ريال عن الأسهم العادية، وهي الفئة الوحيدة التي أصدرتها من أسهم رأس المال، وذلك خلال سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

تحديد المبلغ الذي يجب التقرير عنه كاستخدام لرأس المال العامل ويخص التوزيعات المدفوعة خلال سنة ١٤٠٥، في قائمة التدفقات النقدية الموحدة لشركة الخليج وشركتيها التابعتين.

التمرين الثالث :

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة «لشركة الرضوي» وشركاتها التابعة والمملوكة جزئياً عن سنة ١٤٠٢ هـ وفقاً لمفهوم رأس المال العامل. استخدم الرموز التالية في توضيح كيفية التقرير عن البنود ١٣ التي تتلوه في تلك القائمة. ويمكن التقرير عن كل بند معطى بأكثر من طريقة.

ض - ع = يضاف إلى صافي الدخل المجمع عند تحديد رأس المال العامل الموحد الناتج من العمليات.

خ - ع = يخصم من صافي الدخل المجمع عند تحديد رأس المال العامل الموحد الناتج من العمليات.

ص - م = مصدر مورد مالي.

س - م = استخدام مورد مالي.

ل = لا يضمن ولا يفصح عنه بصورة مستقلة في قائمة التغيرات في المركز المالي الموحدة.

١ - تبلغ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة ٣٧ ٥٠٠ ريال.

٢ - أصدرت شركة الرضوي سندات إلى إحدى شركاتها التابعة مقابل أصول طويلة الأجل قيمتها العادلة الجارية ١٨٠ ٠٠٠ ريال.

٣ - وزعت شركة الرضوي أرباحاً في شكل أسهم بنسبة ١٠٪، وكانت القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية الإضافية المصدرة ٦٧٥ ٠٠٠ ريال.

٤ - أعلنت شركة الرضوي عن توزيع أرباح ودفعتها قدرها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال.

٥ - قامت شركة الرضوي بتحويل سندات تمثل التزامات طويلة الأجل عليها وقيمتها ٢ مليون ريال إلى أسهم عادية.

٦ - باعت إحدى الشركات التابعة أصولاً طويلة الأجل إلى أطراف خارجية بقيمتها الدفترية وقدرها ٨٠ ٠٠٠ ريال.

٧ - بلغت حصة شركة الرضوي في صافي دخل إحدى الشركات التابعة غير

الخاضعة للسيطرة ٢٨ ٠٠٠ ريال، ولم تعلن هذه الشركة أو تدفع توزيعات خلال سنة ١٤٠٢ هـ.

٨ - بلغ إجمالي مصروف الاستهلاك ومصروف الاستنفاد الموحد ٢٨٥ ٠٠٠ ريال.

٩ - استنفدت إحدى الشركات التابعة مبلغ ٣٠٠٠ ريال من علاوة الإصدار لسندات مملوكة لأطراف خارجية.

١٠ - باعت شركة الرضوي كافة استثماراتها لدى إحدى الشركات التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ بمبلغ ٣ مليون ريال.

١١ - أصدرت شركة الرضوي ١٥٠ ٠٠٠ سهم عادي القيمة العادلة الجارية لها ٤,٥ مليون ريال في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق مقابل الحصول على ٩٨٪ من الأسهم العادية «لشركة الجابري».

١٢ - تسلمت شركة الرضوي توزيعات نقدية مقدارها ١١٧ ٠٠٠ ريال من شركاتها التابعة الخاضعة للسيطرة.

١٣ - أعلنت الشركات التابعة الخاضعة لسيطرة شركة الرضوي عن توزيعات ودفعتها مقدارها ٢١ ٥٠٠ ريال إلى الأقلية من حملة الأسهم.

التمرين الرابع:

اشترت «شركة الفناجيلي» ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة السليم» وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم والقيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال نقداً، وذلك في غرة شعبان سنة ١٤٠٦ هـ. وكانت القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة السليم في ذلك التاريخ ٤٠ ٠٠٠ ريال. وقد حققت شركة السليم صافي دخلاً قدره ٣٠٠٠ ريال، وأعلنت عن توزيعات ودفعتها بقيمة تعادل صافي الدخل المحقق وذلك عن السنة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ. واشترت شركة الفناجيلي ٤٥٠٠ سهم أخرى من الأسهم العادية المتداولة لشركة السليم في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ بمبلغ ٢٢ ٥٠٠ ريال، ولا تزال القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق

ذاتياً لشركة السليم ٤٠٠٠٠ ريال في ذلك التاريخ . وقد حققت شركة السليم صافي دخلاً قدره ٧٥٠٠٠ ريال، ولم تعلن عن أي توزيعات عن العام المنتهي في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٨ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الفناجيلي واللازمة لتسجيل الحقائق السابقة عن الستين المنتهيتين في ٣٠ من رجب ١٤٠٨ هـ، مع إغفال الشرح وتجاهل آثار ضرائب الدخل.

ثالثاً - الحالات :

اشترت «شركة أباطة» ١٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة عكاشة» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ نقداً، كما اشترت أيضاً في الثاني من المحرم ١٤٠٢ هـ، ٢٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لهذه الشركة مقابل إصدار أسهم عادية. وقد قامت أيضاً «شركة أباطة» في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ بشراء المتبقي من الأسهم العادية المتداولة لشركة عكاشة وقدره ٦٠٪ نقداً. ويتهي العام المالي لكل من الشركتين في ٣٠ من ذي الحجة.

المطلوب:

شرح كيفية تطبيق «شركة أباطة» لأساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات شركة عكاشة.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة لكل من «شركة الكردي» وشركتها التابعة، «شركة السهلي» في التواريخ الموضحة عنها، ويتهي العام المالي لكلتا الشركتين في ٣٠ من ذي الحجة.

شركة الكردي وشركة السهلي
الميزانيات العمومية المستقلة
في تواريخ مختلفة سنة ١٤٠٣ هـ

الأصول	شركة الكردي		شركة السهلي	
	١٢ ٣٠ ١٤٠٣ هـ	١ ٢ ١٤٠٣ هـ	١٤٠٣/٩/٣٠ هـ	١٤٠٣/١٢/٣٠ هـ
عقدية	٤٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠
مُعدون ونُتوت مستحقة		٧٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
لاستثمار في أسهم رأس	٢ ٣٤٠ ٠٠٠			
هـل شركة سهلي		١ ٠٠٠ ٠٠٠	٨٥٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
براءات اختراع	٤ ٣٦٠ ٠٠٠			٣٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى				
إجمالي لأصول	٧ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٩٥٠ ٠٠٠	١ ٩٢٥ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
لاشترت	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	٢٧٥ ٠٠٠
أسهم رأس مُعدون، بقيمة		١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
لاسية أسهم ١٠ ريلات	١ ٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة				
إجمالي لالتزامات وحقوق ملكية	٧ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٩٥٠ ٠٠٠	١ ٩٢٥ ٠٠٠

وقد اشترت شركة الكردي ٣٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة السهلي في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ بتكلفة مقدارها ٤٨٠ ٠٠٠ ريال، و ٦٠ ٠٠٠ سهم في ٣٠ من رمضان ١٤٠٣ هـ بتكلفة مقدارها ١ ٧٦٠ ٠٠٠ ريال. وقد سيطرت شركة الكردي على شركة السهلي من أجل براءات الاختراع الهامة التي تمتلكها شركة السهلي.

تستند شركة السهلي تكلفة براءات الاختراع وفقاً لطريقة القسط الثابت، ويتم استنفاد أي مبلغ يخصص لبراءات الاختراع نتيجة عملية الاندماج على العمر الاقتصادي المتبقي لها وقدره خمس سنوات بدءاً من الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ.

وقد أعلنت شركة السهلي عن توزيعات نقدية ودفعتها في ٣٠ من ذي

الحجة ١٤٠٣ هـ مقدارها ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. ولم تسجل شركة الكردي في دفاترها الإعلان عن أو تسلم التوزيعات النقدية.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في دفاتر شركة الكردي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، للمحاسبة عن استثماراتها في شركة السهلي طبقاً لأساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل، وعدم إجراء قيود اليومية الخاصة بتسجيل شراء شركة الكردي لاستثماراتها في شركة السهلي.

المشكلة الثانية:

فيما يلي القوائم المالية «لشركة الصباح» وشركتها التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، مشتملة على الميزانية العمومية الموحدة المقارنة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

شركة الصباح والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ

الإيرادات:

ريال ١ ٢٠٠ ٠٠٠

صافي المبيعات

٥٠ ٠٠٠

مكاسب بيع أصول ثابتة

ريال ١ ٢٥٠ ٠٠٠

إجمالي الإيرادات

التكاليف والمصروفات:

ريال ٧٠٠ ٠٠٠

تكلفة البضاعة المبيعة

٤٠ ٠٠٠

مصروف الاستهلاك

٢٠ ٠٠٠

مصروف الاستغاد

١٢٠ ٠٠٠

مصروفات عمليات أخرى

٥٠ ٠٠٠

مصروفات الفوائد

١٩٢ ٠٠٠

مصروف ضرائب الدخل

١٠ ٠٠٠

حصة الأقلية في صافي دخل التابعة

١ ١٣٢ ٠٠٠

ريال ١ ١٨ ٠٠٠

صافي الدخل

ريال ١,٩٧

ربحية السهم

شركة الصباح والشركة التابعة
قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ

ريال	١٨٠ ٠٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة
	<u>١١٨ ٠٠٠</u>	يضاف: صافي الدخل
	٢٩٨ ٠٠٠	جملة فرعية
	<u>٦٠ ٠٠٠</u>	يخصم: التوزيعات (ريال عن كل سهم)
ريال	<u><u>٢٣٨ ٠٠٠</u></u>	رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة

شركة الصباح والشركة التابعة
الميزانيتان العموميتان الموحدتان

٣٠ من ذي الحجة

سنة ١٤٠٧ هـ	سنة ١٤٠٨ هـ	الأصول
ريال ٢٠٠ ٠٠٠	ريال ٣٠٠ ٠٠٠	أصول متداولة
٦٠٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)
<u>١٦٠ ٠٠٠</u>	<u>١٤٠ ٠٠٠</u>	الشهرة (صافي)
ريال <u><u>٩٦٠ ٠٠٠</u></u>	ريال <u><u>١ ١٢٠ ٠٠٠</u></u>	

الالتزامات وحقوق الملكية

سنة ١٤٠٧ هـ	سنة ١٤٠٨ هـ	الالتزامات
ريال ١١٠ ٠٠٠	ريال ١٨٧ ٠٠٠	التزامات جارية
		ورقة دفع، تستحق على أقساط .
		سنوية متساوية، قيمة القسط
		٥٠ ٠٠٠ ريال يدفع في ٣٠ من
		ذي الحجة بالإضافة إلى فوائد
		بمعدل ١٠٪
<u>٥٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٤٥٠ ٠٠٠</u>	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
<u>٨٠ ٠٠٠</u>	<u>٨٥ ٠٠٠</u>	
ريال <u><u>٦٩٠ ٠٠٠</u></u>	ريال <u><u>٧٢٢ ٠٠٠</u></u>	إجمالي الالتزامات

حقوق الملكية		
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم		
ريالاً واحد	١٠٠ ٠٠٠	ريال ٦٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٦٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٣٨ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٣٩٨ ٠٠٠	ريال ٢٧٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ١٢٠ ٠٠٠	ريال ٩٦٠ ٠٠٠

معلومات إضافية :

١ - أصدرت شركة الصباح في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ في اكتساب عام ٤٠ ٠٠٠ سهم بسعر السهم ١,٧٥ ريال.

٢ - اشترت شركات المجموعة أصول طويلة الأجل خلال السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ بمبلغ ٢٢٠ ٠٠٠ ريال، كما أن «شركة السالم»، التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ لشركة الصباح، باعت آلات قيمتها الدفترية ١٠٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً.

٣ - أعلنت شركة السالم عن توزيعات نقدية ودفعتها مقدارها ٢٥ ٠٠٠ ريال خلال العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ.

المطلوب :

إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة، طبقاً لمفهوم رأس المال العامل، لشركة الصباح والشركة التابعة عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ، وبدون استخدام ورقة العمل.

الفصل العاشر

القوائم المالية الموحدة

مشكلات خاصة

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: SPECIAL PROBLEMS

سوف نتعرض في هذا الفصل لبعض المشكلات الخاصة التي قد تظهر عند إعداد القوائم المالية الموحدة وهي كما يلي:

- التغيرات التي قد تطرأ على حقوق ملكية الشركة القابضة في الشركة التابعة.
- عندما يتضمن رأس مال الشركة التابعة أسهم ممتازة متداولة.
- عندما تكون توزيعات الشركة التابعة في شكل أسهم رأس مال.
- عمليات أسهم الخزينة في الشركة التابعة.
- الملكية غير المباشرة وأسهم رأس مال الشركة القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة.

وسوف نتناول كل موضوع من هذه الموضوعات على حدة:

التغيرات التي قد تطرأ على حقوق ملكية القابضة في التابعة

Changes in Parent Company's ownership Interest in a subsidiary

قد نحصل الشركة القابضة بعد تاريخ الاندماج على أسهم رأس المال التي يحملها مساهمي الأقلية، أو قد تقوم الشركة القابضة ببيع جزء من استثمارها في

أسهم رأس مال الشركة التابعة إلى أطراف خارجية. علاوة على ذلك، قد تصدر الشركة التابعة أسهم عادية إضافية إلى الجمهور، أو إلى الشركة القابضة. وسوف نعالج كل حالة من هذه الحالات على النحو التالي:

شراء الشركة القابضة أسهم مساهمي الأقلية:

Parent Company Acquisition of Minority Interest:

عندما تشتري الشركة القابضة كل أو جزء من حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ينبغي المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، حتى ولو كانت عملية الاندماج الأساسية قد تمت وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وإذا تم اتباع أي أسلوب آخر بخلاف ذلك سوف يتعارض مع الفروض الأساسية للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ولتوضيح هذه الحالة، نعود مرة أخرى إلى مثالنا في الفصل السابق عن شركتي الشاي والسلطان، حيث نفترض أن شركة السلطان حققت صافي دخل قدره ٢٥٠٠٠ ريال عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٥، وقد أعلنت في ١٤/٢/١٤٠٥ عن توزيعات إجمالية قدرها ١٥٠٠٠ ريال. وإذا كانت المحاسبة تتم وفقاً لأساس الملكية، فعندئذٍ يظهر في دفاتر الشركة القابضة حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان، وحساب الأرباح المحتجزة بالتابعة على النحو التالي. (قبل إجراء قيود الإقفال في ٣٠/٢/١٤٠٥ هـ).

دفتر أستاذ الشركة القابضة (شركة الشايح)
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧ ٣/١	شراء ١٠٠٠٠ سهم	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٤٠٣ ٣/١	شراء ٣٠٠٠٠ سهم	٢٢٠٠٠		٣٢٠٠٠
١٤٠٣ ٣/١	تطبيق أسس الملكية بأثر رجعي	٤٥٠		٣٢٤٥٠
١٤٠٤ ٢/١٧	توزيعات موقعة ريثان بكن سهم		٣٠٠٠	٢٩٤٥٠
١٤٠٤ ٢/٣٠	حقت في صافي الدخل (١٥٠٠٠ ريثان × ١/٣٠)	٤٥٠٠		٣٣٩٥٠
١٤٠٤ ٢/٣٠	شهادة مستغمة		١٧٥	٣٣٧٧٥
١٤٠٤ ٣/١	شراء ٦٥٠٠ سهم	٧٨٠٠٠		١١١٧٧٥
١٤٠٥ ٢/١٤	توزيعات موقعة ريثان وصفت بكل سهم (١٥٠٠ × ٩.٥ ريثان)		١٤٢٥٠	٩٧٥٢٥
١٤٠٥ ٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٢٥٠٠٠ ريثان × ١/٩٥)	٢٣٧٥٠		١٢١٢٧٥
١٤٠٥ ٢/٣٠	شهادة مستغمة ١٧٥ - (١٩٥٠٠ ÷ ٤٠)		٦٦٣	١٢٠٦١٢

الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٣ ٣/١	تطبيق أسس الملكية بأثر رجعي		٤٥٠	٤٥٠
١٤٠٤ ٢/٣٠	قيد الإقفل - حقت في صافي الدخل الحصل لشركة الشايح والتي لم يعض عن توزيعه (١٧٥ - ٤٥٠٠) - (٣٠٠٠ ريثان)		١٣٢٥	١٧٧٥

ونعرض فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية اللازم إجراؤه في ورقة العمل عن
السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ .

شركة الشايح والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
٣٠ من صفر ١٤٠٥

القيد (أ)	
٥٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال - شركة السلطان
١٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار - شركة السلطان
٢٨ ٢٢٥	الأرباح المحتجزة - شركة السلطان (٣٠ ٠٠٠ - ١٧٧٥ ريال)
١ ٧٧٥	الأرباح المحتجزة في التابعة - شركة الشايح
٢٣ ٧٥٠	الدخل من الاستثمار في التابعة - شركة الشايح
٢٥ ٦١٢	الشهرة - شركة الشايح (١٩٠٠ - ٥٠٠) + (٤٨٧٥ - ١٢٥)
	+ (١٩ ٥٠٠ - ٤٨٨ ريال)
١٢٠ ٦١٢	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان
١٥ ٠٠٠	التوزيعات - شركة السلطان
٣ ٧٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
	(٧٥٠ - ٤ ٥٠٠)

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في بداية العام، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق (تساوي القيمة الدفترية) على الشهرة وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٤ ٥٠٠ ريال)، مطروحاً منها حصة الأقلية في التوزيعات (١٥ ٠٠٠ ريال \times ٥٪ = ٧٥٠ ريال).

القيد (ب):

١ ٢٥٠	حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
	(٢٥ ٠٠٠ ريال \times ٥٪)
١ ٢٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن
السنة المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٥

ونفترض الآن، بالإضافة للعمليات السابقة، أن شركة الشايح اشترت كل الأسهم التي يحملها مساهمو الأقلية في شركة السلطان وعددها ٥٠٠ سهم مقابل مبلغ ٦٠٠٠ ريال. ولأن حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة كما تظهر في الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ تبلغ ٥٠٠٠ ريال (٣٧٥٠ + ١٢٥٠ ريال = ٥٠٠٠ ريال)، فعندئذ يجب على شركة الشايح أن تسجل شهرة قدرها ١٠٠٠ ريال، تستند على مدى فترة لا تزيد عن أربعين سنة ابتداءً من غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٥. وفي مثل هذه الحالة، وفي ظل المحاسبة وفقاً لأساس الملكية سوف تستحق شركة الشايح ١٠٠٪ من صافي دخل شركة السلطان ابتداءً من غرة ربيع الأول ١٤٠٥، وبذلك لا تكون هناك حقوق لمساهمي الأقلية.

وعلى العكس مما سبق، إذا افترضنا أن شركة الشايح اشترت أسهم الأقلية بسعر يقل عن القيمة الدفترية لهذه الأسهم، فعندئذ نجد أن المعالجة المحاسبية الملائمة للفرق بين القيمتين يحتاج قدرأً من العناية لعدم وجود أساس نظري لمثل هذا الموقف. ويمكننا القول في هذا الصدد أنه إذا زادت القيمة الدفترية لحقوق الأقلية عن التكلفة التي تحملتها شركة الشايح فمن الواجب توزيع هذه الزيادة نسبياً على القيم الدفترية للأصول طويلة الأجل لشركة السلطان دون الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية. ومن الواضح أن هذا المدخل يتسق مع المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء الذي سبق أن عرضناه في الفصل الرابع. ومع ذلك، قد يكون الفرق بين القيمة الدفترية وتكلفة الشراء منخفض نسبياً، وفي مثل هذه الحالة يمكن معالجة الفرق في الشهرة التي تضمثها عملية الاندماج الأساسية.

بيع الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في الشركة التابعة

Parent Company Sale of a Portion of its Subsidiary Common Stockholding

قد تضطر الشركة القابضة إلى بيع جزء من حقوق ملكيتها في الشركة

التابعة لأسباب عديدة. ومن هذه الأسباب احتمال نقص السيولة النقدية في الشركة القابضة، أو قد تكون أرباح الشركة التابعة غير مرضية. فضلاً عن ذلك قد تدرك الشركة القابضة أنه يكفي حيازة ٥٠٪ من أسهم رأس مالها أو ما يزيد للسيطرة على الشركة التابعة بطريقة فعالة، وعندئذ لا يكون هناك مبرر لحيازة ٨٠٪ أو ٩٠٪ من أسهم رأس مال التابعة. وفي السنوات الأخيرة اضطرت بعض الشركات إلى بيع جزء من أسهم رأس مال شركات تابعة لها حصلت عليها حديثاً لتوفير النقدية اللازمة لتنفيذ عملية اندماج جديدة.

وإذا باعت الشركة القابضة كل حقوق ملكيتها في شركة تابعة فعندئذ تنطوي العملية على تصفية جزء من أعمال الشركة وهو الأمر الذي سوف نعالجه محاسبياً في فصل نال.

أما إذا باعت الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في شركة تابعة فعندئذ تتبع الإجراءات المحاسبية نفسها التي تستخدم عند التخلص من أي أصل طويل الأجل، حيث يجب في هذه الحالة استبعاد القيمة الدفترية للأسهم المباعة من حساب استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال التابعة. ويعالج الفرق بين القيمة الدفترية والمبلغ المحصل (أو القيمة العادلة لأي أصول أخرى) كمكسب أو خسارة من بيع هذه الأسهم. وطبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لا يعتبر هذا المكسب أو هذه الخسارة من العناصر غير العادية عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

وإذا لم تكن عملية الاندماج قد تمت أصلاً بطريقة تدريجية، فإن قيود الاستبعاد والتسوية التي تجري في ورقة العمل سوف لا تتغير بدرجة ملحوظة بعد قيام الشركة القابضة ببيع جزء من حقوق ملكيتها في الشركة التابعة. ومع ذلك سوف تزداد حقوق الأقلية في صافي دخل وصافي أصول الشركة التابعة. وإذا كانت الشركة القابضة تطبق أساس الملكية سوف تتغير فقط قيود اليومية المتعلقة بعمليات الشركة التابعة نتيجة انخفاض نسبة ملكية الشركة القابضة في التابعة.

أما إذا تمت سيطرة الشركة القابضة على التابعة تدريجياً، فإن الأمر يستلزم معالجة خاصة عند المحاسبة عن القيمة الدفترية للأسهم المباعة. ومحمور هذه

المعالجة الخاصة هو ما يصاحب عملية بيع الأسهم من تعديل في أساس الملكية إذا كانت تستخدمه الشركة القابضة في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة. فعلى سبيل المثال، تنتفي الحاجة للمحاسبة عن الشهرة السابق شرائها في القوائم المالية الموحدة، إذا كان عدد الأسهم المرتبط بهذه الشركة تم بيعه بمعرفة الشركة القابضة.

مثال توضيحي عن بيع الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في الشركة التابعة:

نعود مرة أخرى إلى مثالنا عن شركتي الشايح والسلطان، حيث نفترض أن شركة السلطان أعلنت عن توزيعات إلى شركة الشايح قدرها ١٥ ٠٠٠ ريال في ١٢ من صفر سنة ١٤٠٦، وأن صافي الدخل عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ كان مبلغ ٣٥ ٠٠٠ ريال. وعلى ضوء هذه المعلومات نوضح فيما يلي حساب استثمار شركة الشايح وحساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة كما يظهر في ١٤٠٦/٢/٣٠ هـ، قبل إجراء قيود الإقفال.

دفتر أستاذ الشركة القابضة (شركة الشايح)
(نفس الحسابين السابقين بعد مرور سنة واحدة)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٢/٣/١	شراء ١٠٠٠ سهم	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	شراء ٢٠٠٠ سهم	٢٢٠٠٠		٣٢٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	تطبيق أساس الملكية بالترجيح	٤٥٠		٣٢٤٥٠
١٤٠٤/٢/١٧	التوزيعات: بواقع ريال لكل سهم		٣٠٠٠	٢٩٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (١٥٠٠٠ ريال × ٢٠٪)	٤٥٠٠		٣٣٩٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	الشهرة المستغنة		١٧٥	٣٣٧٧٥
١٤٠٤/٣/١	شراء ٦٥٠٠ سهم	٧٨٠٠٠		١١١٧٧٥
١٤٠٥/٢/١٤	التوزيعات: بواقع ريال ونصف للسهم (١,٥ × ٩٥٠٠ ريال)		١٤٢٥٠	٩٧٥٢٥
١٤٠٥/٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٢٥٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٢٣٧٥٠		١٢١٣٧٥
١٤٠٥/٢/٣٠	الشهرة المستغنة		٦٦٣	١٢٠٦١٢
١٤٠٥/٣/١	شراء ٥٠٠ سهم	٦٠٠٠		١٢٦٦١٢
١٤٠٦/٢/١٢	التوزيعات: بواقع ريال ونصف للسهم (١٠٠٠٠ سهم × ١,٥ ريال)		١٥٠٠٠	١١١٦١٢
١٤٠٦/٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٣٥٠٠٠ ريال × ١٠٠٪)	٣٥٠٠٠		١٤٦٦١٢
١٤٠٦/٢/٣٠	الشهرة المستغنة		٦٨٨	١٤٥٩٢٤

الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة

التاريخ	اليان	الدين	الرصيد
١٤٠٣/٣/١	تخصيص أسس الملكية المؤرخة		٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	قيد الإقراض - الحصة في صافي الدخل المعدل لشركة التابعة والتي لم يعلن عن توزيعه (٤٥٠٠) -		
	(١٧٥) - ٣٠٠٠ ريال	١٣٢٥	١٧٧٥
١٤٠٥/٢/٣٠	قيد الإقراض - حصة في صافي الدخل المعدل لشركة التابعة والتي لم يعلن عن توزيعه (٣٣٧٥٠) -		
	(١٤٢٥٠ ريال)	٩٥٠٠	١١٢٧٥

وفي ظل هذه الافتراضات نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية الواجب إجراؤه في ورقة العمل المتعلقة بشركة الشايح وشركتها التابعة في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ.

شركة الشايح والشركة التابعة

قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل

في ١٤٠٦/٢/٣٠ هـ

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال - شركة السلطان	٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - شركة السلطان	١٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - شركة السلطان	٢٨ ٧٢٥
(٣٠ ٠٠٠ + ٢٥ ٠٠٠ - ١٥ ٠٠٠) - ١١ ٢٧٥ ريال	
الأرباح المحتجزة بالتابعة - شركة الشايح	١١ ٢٧٥
الدخل من الاستثمار في التابعة - شركة الشايح	٣٥ ٠٠٠
الشهرة - شركة الشايح (٢٥ ٦١٢ + ١٠٠٠) - ٦٦٨ ريال	٢٥ ٩٢٤
١٤٥ ٩٢٤ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان - شركة الشايح	
١٥ ٠٠٠ التوزيعات - شركة السلطان	

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في بداية العام، وتخصيص

الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية (التي تساوي القيمة الدفترية) الخاصة بالأصول القابلة للتحقق كشهرة.

وإذا تابعت نفس المثال، وافترضنا أن شركة الشايح باعت في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ ٣٠٠٠ سهم من استثمارها في شركة السلطان، منها ١٠٠٠ سهم سبق الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، و ٢٠٠٠ سهم سبق الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ. وإذا افترضنا أن عملية البيع تمت بمبلغ ٥٥ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ تحقق شركة الشايح مكاسب قدرها ١٢ ٥٧٥ ريال يتم حسابها كما يلي:

حساب المكاسب المحققة عن قيام الشركة	
القابضة بيع جزء من حق ملكيتها في الشركة التابعة	
ريال	ريال
٥٥ ٠٠٠	المتحصل من بيع الأسهم
	يطرح: القيمة الدفترية للأسهم التي سبق الحصول
	عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٢ وقدرها
	١ ٠٠٠ سهم:
١٠ ٠٠٠	تكلفة شراء هذه الأسهم
	يضاف: الحصة في صافي دخل شركة
	السلطان، عن السنوات ١٤٠٣ إلى ١٤٠٦
٩ ٠٠٠	(٩٠ ٠٠٠ ريال × ١٠٪)
	يطرح: الحصة في توزيعات شركة السلطان
	عن السنوات ١٤٠٣ إلى ١٤٠٦ (٥٠ ٠٠٠)
(٥ ٠٠٠)	(١٠ × ٪)
(١٣ ٨٠٠)	الشهرة المستقلة (٥٠ ريال × ٤)
(٢٠٠)	القيمة الدفترية للأسهم التي سبق الحصول عليها
	في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ وقدرها ٢٠٠٠ سهم:
٢٢ ٠٠٠	تكلفة شراء هذه الأسهم
	يضاف: الحصة في صافي دخل شركة السلطان
	عن السنوات من ١٤٠٤ إلى ١٤٠٦ هـ
١٥ ٠٠٠	(٧٥ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪)

يطرح: الحصة في توزيعات شركة السلطان عن
السنوات من سنة ١٤٠٤ إلى ١٤٠٦ هـ،

(٨٠٠٠) (٢٧٥) (٢٨٦٢٥)
الشهرة المستفدة

١٢٥٧٥ المكاسب المحققة من بيع جزء من الاستثمار في
في الشركة التابعة

وبناء على المعلومات السابقة تقوم شركة الشايع في غرة ربيع الأول
١٤٠٦ هـ بإجراء القيد التالي لإثبات بيع جزء من استثمارها في شركة السلطان:

قيد اليومية في دفاتر الشركة القابضة لتسجيل
بيع جزء من استثماراتها في أسهم رأس مال الشركة التابعة
النقدية ٥٥٠٠٠

٤٢٤٢٥ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان (١٣٨٠٠)
(٢٨٦٢٥ ريال)

١٢٥٧٥ مكاسب محققة من بيع جزء من الاستثمار في التابعة

إثبات بيع ٣٠٠٠ سهم من أسهم رأس مال شركة السلطان.

وعند إعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الشايع وشركتها التابعة في
غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ، يجب إجراء قيد الاستبعاد والتسوية التالي في ورقة
العمل:

شركة الشايح والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ.

القيد (أ):

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ٥ ريال - السلطان	٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - السلطان	١٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - السلطان (٤٠ ٠٠٠ + ٣٥ ٠٠٠ - ١٥ ٠٠٠) -	٢٨ ٧٢٥
٣١٢٧٥	
الأرباح المحتجزة بالتابعة - الشايح (١١ ٢٧٥ + ٣٥ ٠٠٠ - ١٥ ٠٠٠)	٣١ ٢٧٥
الشهرة - الشايح ٢٥ ٩٢٤ - (١٨٠٠ + ٤ ٦٢٥)	١٩ ٤٩٩
الاستثمار في أسهم رأس مال السلطان (١٤٥ ٩٢٤ -	١٠٣ ٤٩٩
٤٢ ٤٢٥)	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٣٦ ٠٠٠
(٥٠ ٠٠٠ + ١٠ ٠٠٠ + ٦٠ ٠٠٠) × ٣٠٪.	

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة، وتخصيص زيادة التكلفة عن القيمة العادلة الجارية (تساوي القيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق على الشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

وسوف نلاحظ من قيد الاستبعاد والتسوية السابق أنه تم الاعتراف بالشهرة المتعلقة بالأسهم التي سبق حيازتها في غرة ربيع الأول ١٤٠٤، وغرة ربيع الأول ١٤٠٥ فقط. ولذلك نجد أن إجمالي الشهرة وقيمتها ١٩ ٤٩٩ ريال يتكون مما يلي:

حساب الشهرة في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ

ريال

١٨ ٥٢٤ الشهرة المتعلقة بالأسهم التي سبق حيازتها في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ (١٩ ٥٠٠ - ٢ × ٤٨٨).

٩٧٥ الشهرة المتعلقة بالأسهم التي سبق حيازتها في غرة ربيع الأول ١٤٠٥ (١٠٠٠ ريال - ٢٥ ريال).

١٩ ٤٩٩ إجمالي الشهرة في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٦.

هذا، ويعكس قيد الاستبعاد والتسوية السابق الأثر الناتج من قيام شركة الشايح ببيع ٣٠٪ من استثمارات في شركة السلطان على حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة. ولذلك تم تحديد حقوق الأقلية على ضوء القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ وقدرها ١٢٠ ٠٠٠ ريال.

إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إلى الجمهور:

Subsidiary's Issuance of Additional Shares of Common Stock to the Public:

بدلاً من قيام الشركة القابضة ببيع جزء من استثمارات في الشركة التابعة يفرض توفير الأموال، قد تصدر تعليمات إلى شركتها التابعة لإصدار أسهم عادية إضافية إلى جمهور المواطنين. وفي مثل هذه الحالة تكون النقدية المحصلة من إصدار هذه الأسهم متاحة لمجموعة الشركات الموحدة ككل من خلال العمليات المقابلة بينها. وإذا لم تشتري الشركة القابضة جزءاً من الأسهم الإضافية المصدرة بنسبة حصتها في ملكية الشركة التابعة، فعندئذٍ سوف تتغير هذه النسبة، وبالتالي تتغير نسبة حقوق ملكية الأقلية. علاوة على ذلك، قد تظهر مكاسب أو خسائر للشركة القابضة إذا أصدرت الشركة التابعة الأسهم العادية الإضافية للمواطنين بسعر يزيد أو يقل عن القيمة الدفترية لكل سهم من الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة. ونوضح هاتين النقطتين على النحو التالي:

مثال توضيحي حول إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إضافية للجمهور:

اشترت شركة الأكرم في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة المسعد بمبلغ ٢٤٠ ٠٠٠ ريال. وكانت حسابات حقوق الملكية بشركة المسعد في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ على النحو التالي:

حقوق ملكية الشركة التابعة	
في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء	
ريال	
الأسهم العادية، القيمة الاسمية ٥ ريال	٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٧٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٠٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٢٢٥ ٠٠٠

وقد كانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد مساوية لقيمتها الدفترية في الثاني من محرم سنة ١٤٠١. وطبقاً لذلك تكون الزيادة في تكلفة استثمار شركة الأكرم عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد متعلقة بالشهرة التي تستنفد على أربعين عاماً، وتحسب الشهرة كما يلي .:

ريال	
تكلفة استثمار شركة الأكرم	٢٤٠ ٠٠٠
٨٠٪ من القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق	
بشركة المسعد (٢٢٥ ٠٠٠ ريال × ٨٠٪)	١٨٠ ٠٠٠
الشهرة	٦٠ ٠٠٠

فإذا افترضنا أنه في السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠١ حققت شركة المسعد صافي دخل قدره ٢٠ ٠٠٠ ريال، ودفعت توزيعات نقدية قدرها ١٠ ٠٠٠ ريال (بواقع ريال واحد لكل سهم). وفي ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١

أصدرت شركة المسعد ٢٠٠٠ سهم عادي إلى الجمهور بسعر ٣٣ ريال لنسهم، وبلغ إجمالي المحصل من هذه الأسهم (بصرف النظر عن تكاليف الإصدار) ٦٦٠٠٠ ريال. وطبقاً لذلك تظهر حقوق الملكية في شركة المسعد في ١٤٠١/١٢/٣٠، بعد الإقفال، بمبلغ إجمالي قدره ٣٠١٠٠٠ ريال $(٢٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠ + ٦٦٠٠٠ = ٣٠١٠٠٠ \text{ ريال})$ ، وتظهر مفرداته بحسابات دفتر الأستاذ كما يلي :

مفردات حقوق الملكية في شركة تابعة
بعد إصدار أسهم عادية إلى الجمهور

ريال

الأسهم العادية، القيمة الاسمية ٥ ريال $(٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ \text{ ريال})$ ٦٠٠٠٠

علاوة الإصدار $(٧٥٠٠٠ + ٥٦٠٠٠ \text{ ريال})$ ١٣١٠٠٠

الأرباح المحتجزة $(١٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠ \text{ ريال})$ ١١٠٠٠٠

إجمالي حقوق الملكية ٣٠١٠٠٠

وبناءً على ذلك يظهر حساب استثمار شركة الأكرم وفقاً لأساس الملكية على النحو التالي :

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة المسعد

التاريخ	اليان	الملين	الثان	الرصيد
١٤٠١/١/٢	شراء ٨٠٠٠ سهم في عملية اندماج	٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	التوزيعات $(١٠٠٠٠ \text{ ريال} \times ٨٠)$		٨٠٠٠	٢٣٢٠٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل $(٢٠٠٠٠ \text{ ريال} \times ٨٠)$	١٦٠٠٠		٢٤٨٠٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	المستفد من الشفعة $(٦٠٠٠٠ \text{ ريال} \div ٤٠ \text{ سنة})$		١٥٠٠	٢٤٦٥٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	مكاسب إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إلى الجمهور	١٢٦٦٧		٢٥٩١٦٧

ويلاحظ في حساب الاستثمار السابق أنه زاد في ١٤٠١/١٢/٣٠ بمبلغ ١٢٦٦٧ ريال، ويقابل هذا المبلغ طرف دائن بنفس القيمة في حساب المكاسب من غير العمليات. وتمثل هذه الزيادة حصة شركة الأكرم التي طرأت على صافي أصول شركة المسعد والنتيجة عن إصدار أسهم عادية إلى الجمهور بسعر ٣٣ ريال للسهم. وترجع مكاسب شركة الأكرم إلى أن سعر إصدار الأسهم الإضافية وقدره ٣٣ ريال يزيد عن القيمة الدفترية للسهم في حساب الاستثمار قبل قيام شركة المسعد بإصدار هذه الأسهم وقدرها ٣٠,٨١ ريال (٢٤٦٥٠٠ ريال ÷ ٨٠٠٠ سهم = ٣٠,٨١ ريال).

وبالرغم من أن شركة الأكرم حققت مكاسب قدرها ١٢٦٦٧ ريال نتيجة قيام شركة المسعد بإصدار أسهم إضافية للجمهور بسعر يزيد عن القيمة الدفترية للاستثمار في السهم، إلا أن هذا الإصدار الإضافي سوف يؤدي إلى تخفيض حقوق ملكية شركة الأكرم في أسهم رأس مال شركة المسعد من ٨٠٪ إلى ٦٦٪. ونوضح في التحليل التالي هذه المتغيرات بالتفصيل.

حساب مكاسب الشركة القابضة الناتجة من قيام الشركة التابعة بإصدار أسهم عادية إلى الجمهور

حصة الأقلية	حصة شركة الأكرم	الاجمالي	
		٣٠١٠٠٠	القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد بعد إصدار الأسهم العادية الإضافية للجمهور
(ب) ١٠٠٣٣٣ (٣٣٪)	٢٠٠٦٦٧ (٦٦٪)		نطرح - القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد قبل إصدار الأسهم العادية الإضافية للجمهور
٤٧٠٠٠ (٢٠٪)	١٨٨٠٠٠ (٨٠٪) (جـ)	٢٣٥٠٠٠ (د)	
٥٣٣٣٣	١٢٦٦٧	٦٦٠٠٠	الفرق

(أ)	$٢٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠ = ٢٣٥٠٠٠$ ريال
(ب)	$٨٠٠٠ \div (١٠٠٠٠ + ٢٠٠٠ \text{ سهم}) = ٧٦\%$
(جـ)	حصة شركة الأكرم في صافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد
	$(٢٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠) \times ٨٠\%$
	١٨٨٠٠٠
	يضاف الشهرة غير المستفدة (٦٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠ ريال)
	٥٨٥٠٠
	<u>٢٤٦٥٠٠</u>
	رصيد استثمار شركة الأكرم في أسهم رأس مال شركة المسعد

وبناءً على المعلومات السابقة نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد بورقة العمل الواجب إجراؤه عند إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الأكرم والشركة التابعة في ١٤٠١/١٢/٣٠، بعد إصدار الأسهم الإضافية للجمهور وباقتراض عدم وجود عمليات أو أرباح مقابلة أخرى.

شركة الأكرم والشركة التابعة قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

القيد (أ):	
٦٠٠٠٠	أسهم رأس المال - المسعد
١٣١٠٠٠	علاوة الإصدار - المسعد
١٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة - المسعد
٥٨٥٠٠	الشهرة - الأكرم (٦٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠ ريال)
١٦٠٠٠	الدخل من الاستثمار في التابعة (٢٠٠٠٠ ريال $\times ٨٠\%$)

٢٥٩١٦٧ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة المسعد - الأكرم

١٠٠٠٠ التوزيعات - شركة المسعد

٩٦٣٣٣ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

(٤٥٠٠٠ - ٢٠٠٠ + ٥٣٣٣٣ ريال).

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق

الملكية في التابعة (الأرباح المحتجزة بالتابعة أول العام)،

واستبعاد التوزيعات المعلنة بمعرفة التابعة، وتسجيل

الرصيد غير المستفد للشهرة في ١٤٠١/١٢/٣٠،

وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة في أول العام (٢٢٥ ٠٠٠ × ٪٢٠ = ٤٥ ٠٠٠ ريال) مطروحاً منها التوزيعات للأقلية ١٠ ٠٠٠ ريال × ٪٢٠ = ٢٠٠٠ ريال) ومضافاً حصة الأقلية في المتحصل من الأسهم الإضافية المصدرة (٦٦ ٠٠٠ - ١٢ ٦٦٧ ريال = ٥٣ ٣٣٣ ريال).

القيد (ب):

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٤ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٤ ٠٠٠

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة عن سنة ١٤٠١ هـ (٢٠ ٠٠٠ ريال × ٪٢٠ = ٤٠٠٠).

هذا وقد وافقت الهيئة الحكومية المشرفة على بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة SEC على المعالجة المحاسبية السابقة وفقاً للفقرة التالية التي وردت بالنشرة المحاسبية رقم (٥١)^(١):

«إذا سجلت مكاسب (أو خسائر) في قائمة دخل الشركة القابضة ناتجة عن إصدار إضافي لأسهم ملكية الشركة التابعة فيجب أن يفصح عنها في سطر مستقل بصرف النظر عن أهميتها مع توضيح أنها ناتجة عن مصادر أخرى بخلاف عمليات الشركة. كما يجب تفسير هذه العملية في شكل ملحوظة بالقوائم المالية».

إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إضافية إلى الشركة القابضة:

Subsidiary's Issuance of Edditional Shares of Common Stock to Parent Company:

قد تصدر الشركة التابعة أسهم عادية إضافية إلى الشركة القابضة بدلاً من

إصدارها للجمهور. وقد يحدث ذلك عندما ترغب الشركة القابضة زيادة استثماراتها الإجمالية في الشركة التابعة، أو إذا كانت ترغب في تخفيض تأثير مساهمي الأقلية على الشركة التابعة.

ولتوضيح ذلك، نعود إلى مثالنا عن شركتي الأكرم والمسعد، ونفترض أنه في غرة ذي الحجة ١٤٠١ أصدرت شركة المسعد ٢٠٠٠ سهم عادي إلى الشركة القابضة بسعر ٣٣ ريال للسهم، وقد بلغت القيمة الإجمالية للإصدار ٦٦٠٠٠ ريال. وفي ظل هذه الظروف، يزداد رصيد حساب استثمار شركة الأكرم ليصبح ٣٣٣ ٣٠٩ ريال (٢٤٦ ٥٠٠ + ٦٦ ٠٠٠ ريال، تكلفة الأسهم التي تم الحصول عليها ناقصاً ٣ ١٦٧ ريال الخسائر من غير العمليات)، وقد تم تحديد الخسائر من غير العمليات على النحو التالي:

تحديد خسائر الشركة القابضة الناتجة

عن قيام الشركة التابعة بإصدار أسهم عادية إضافية

إلى الشركة القابضة

الإجمالي	حصة الشركة القابضة	حصة الأقلية
القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد بعد إصدار الأسهم العادية الإضافية إلى الشركة القابضة	٢٥٠٨٣٣ (أ) $(\frac{1}{3})$	٥٠١٦٧ $(\frac{2}{3})$
تطرح القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد قبل إصدار الأسهم العادية الإضافية إلى الشركة القابضة	١٨٨٠٠٠ (ب) $(\frac{1}{3})$	٤٧٠٠٠ (ج) $(\frac{2}{3})$
الفرق	٦٢٨٣٣	٣١٦٧ (د) $(\frac{2}{3})$

$$(أ) (٨٠٠٠ سهم + ٢٠٠٠ سهم) \div (١٠٠٠٠ سهم + ٢٠٠٠ سهم) = \frac{1}{3} \times ٨٣$$

(ب) حصة شركة الأكرم في صافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد ١٨٨٠٠٠ ريال

يضاف: الشهرة غير المستفلة (٦٠ ٠٠٠ ريال - ١٥٠٠ ريال) ٥٨٥٠٠

رصيد استثمار شركة الأكرم في أسهم رأس مال شركة المسعد ٢٤٦٥٠٠

(ج) خسائر الشركة القابضة من غير العمليات.

وبناءً على المعلومات السابقة نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد بورقة العمل

الواجب إجراؤه عند إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الأكرم والشركة التابعة في ١٤٠١/١٢/٣٠ بعد إصدار الأسهم الإضافية إلى الشركة القابضة.

شركة الأكرم والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

القيد (أ):

أسهم رأس المال - المسعد	٦٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - المسعد	١٣١ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - المسعد	١٠٠ ٠٠٠
الشهرة - الأكرم (٦٠ ٠٠٠ - ١٥٠٠ ريال)	٥٨ ٥٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة (٢٠ ٠٠٠ ريال \times ٨٠٪)	١٦ ٠٠٠
٣٠٩ ٣٣٣ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة المسعد - الأكرم (٤٥ ٠٠٠ - ٢ ٠٠٠ + ٣ ١٦٧ ريال)	

٤٦ ١٦٧ حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
(٤٥ ٠٠٠ - ٢ ٠٠٠ + ٣ ١٦٧ ريال)

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في التابعة (الأرباح المحتجزة بالتابعة أول العام)، واستبعاد التوزيعات المعلنة بمعرفة التابعة، وتسجيل الرصيد غير المستنفذ للشهرة في ١٤٠١/١٢/٣٠، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة في أول العام (٢٢٥ ٠٠٠ \times ٢٠٪ = ٤٥ ٠٠٠ ريال) مطروحاً منها التوزيعات للأقلية (١٠ ٠٠٠ ريال \times ٢٠٪ = ٢٠٠٠ ريال)، ومضافاً حصة الأقلية في المتحصل من الأسهم الإضافية المصدرة (٣ ١٦٧ ريال).

القيد (ب):

حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٤ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٤ ٠٠٠

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة عن سنة ١٤٠١
(٢٠٠٠٠ ريال \times ٢٠٪ = ٤٠٠٠ ريال).

القوائم المالية الموحدة عندما يتضمن رأس مال الشركة التابعة أسهم ممتازة:

Subsidiary With Preferred Stock Outstanding:

قد يشمل رأس مال بعض الشركات المندمجة على أسهم ممتازة متداولة. وإذا حصلت الشركة القابضة على كل الأسهم الممتازة الخاصة بالشركة التابعة، بالإضافة إلى كل أو معظم أسهمها العادية، فعندئذ سوف لا يختلف قيد الاستبعاد والتسوية عن القيود التي سبق أن عرضناها في الفصول من الخامس إلى التاسع. أما إذا حصلت الشركة القابضة على أقل من ١٠٠٪ من الأسهم الممتازة الخاصة بالشركة التابعة، فعندئذ يجب أن نأخذ في الاعتبار حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة عند تحديد حصصهم في صافي دخل وصافي أصول الشركة التابعة.

مثال حول حقوق الأقلية في شركة تابعة لديها أسهم ممتازة:

Illustration of Minority Interest in Subsidiary with Preferred Stock:

إذا افترضنا على سبيل المثال، أن شركة البستان دفعت في غرة رجب ١٤٠٤ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال (متضمنة التكاليف المباشرة للاندماج) مقابل شراء ٦٠٪ من الأسهم الممتازة المتداولة الخاصة بشركة الزهرة وجعلتها ١٠٠٠٠ سهم، بقيمة إسمية ريال واحد ومجموعة الأرباح، و ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لنفس الشركة وجعلتها ٥٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ريالان للسهم. وطبقاً لعقد إصدار الأسهم الممتازة كان السعر المقرر للسهم في حالة الاستدعاء ريال واحد وعشرون هللة، والسعر المقرر في حالة التصفية ريال واحد وعشر هللات، فضلاً عن استحقاق كل سهم لأية توزيعات متأخرة. وطبقاً لذلك كانت حقوق الملكية في شركة الزهرة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ كما يلي:

حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ اندماجها وفقاً لأسلوب الشراء

ريال	
١٠ ٠٠٠	الأسهم الممتازة ٦٪، القيمة الإسمية ريال واحد للسهم
١٠٠ ٠٠٠	الأسهم العادية، القيمة الإسمية ريالان للسهم
٣٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
<u>١٩٠ ٠٠٠</u>	إجمالي حقوق الملكية

ولم تكن هناك توزيعات مجمعة متأخرة عن الأسهم الممتازة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ. وقد كانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الزهرة في غرة رجب ١٤٠٤ مساوية لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ.

هذا، ويترتب على وجود الأسهم الممتازة إثارة تساؤلين:

الأول - ما أثر وجود الأسهم الممتازة على قيمة الشهرة الناتجة عن الاندماج؟

الثاني - ما قيمة السهم الممتاز الواجب أخذها في الاعتبار عند قياس حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الزهرة في غرة رجب سنة ١٤٠٤؟ هل هي القيمة الإسمية (ريال واحد)، أم قيمة التصفية (ريال وعشر هللات)، أم قيمة الاستدعاء (ريال وعشرون هللة)؟ ويمكننا الإجابة منطقياً عن هذين السؤالين على النحو التالي:

١ - لا يجب أن تؤخذ الأسهم الممتازة في الاعتبار عند تحديد قيمة الشهرة المتحصل عليها بمناسبة عملية الاندماج. والتبرير المنطقي لهذا الرأي، هو أن الأسهم الممتازة ليس لها حق التصويت، ومن ثم، يمكن النظر إليها عند الاندماج كما لو كانت التزاماً بدلاً من اعتبارها أحد عناصر الملكية. ويعني ذلك، أنه يجب أن يقتصر قياس الشهرة على المبلغ المدفوع من الشركة الدامجة مقابل الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة.

٢ - يجب استخدام سعر الاستدعاء لقياس حقوق الأقلية من المساهمين الذين يحملون الأسهم الممتازة في صافي أصول شركة الزهرة في غرة رجب ١٤٠٤. فمن المعروف أن سعر الاستدعاء هو أقصى حق للأسهم الممتازة على صافي الأصول وفقاً للشروط التي يفرضها عقد الإصدار. علاوة على ذلك، فإن سعر الاستدعاء يمثل المبلغ الذي يمكن دفعه بمعرفة شركة الزهرة للأسهم الممتازة بافتراض استمرار النشاط والحركة. أما استخدام قيمة التصفية في تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة فهو يعد تأكيداً لمدخل عدم استمرار نشاط الشركة Quitting-Concern. ومن الطبيعي أن استخدام القيمة الإسمية في قياس قيمة الأسهم الممتازة لا يعبر عن الواقع بأي حال.

وطبقاً لهذا الرأي، نعرض فيما يلي قيد اليومية في سجلات شركة البستان في غرة رجب ١٤٠٤ لتسجيل إدماج شركة الزهرة (لم تعالج تكاليف تنفيذ الاندماج بصفة مستقلة في هذا المثال).

قيد اليومية وفقاً لأسلوب الشراء في

سجلات الشركة القابضة عن إدماج شركة تابعة

ينطوي رأسمالها على أسهم ممتازة

الاستثمار في الأسهم الممتازة لرأس مال شركة الزهرة ٧٢٠٠

(٦٠٠٠ سهم \times ١,٢٠ ريال)

الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال شركة الزهرة ١٩٢٨٠٠

٢٠٠.٠٠٠ التقديرات

إثبات إدماج شركة الزهرة.

وبناءً على هذا القيد نعرض فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية الذي يظهر بورقة العمل الخاصة بشركة البستان وشركتها التابعة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ.

شركة البستان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل

في غرة رجب ١٤٠٤

الأسهم الممتازة - الزهرة	١٠ ٠٠٠
الأسهم العادية - الزهرة	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الزهرة	٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الزهرة	٥٠ ٠٠٠
الشهرة - البستان ٨٠٠ ١٩٢ ريال - (١٩٠ ٠٠٠ - ١٢ ٠٠٠)	٥٠ ٤٠٠
سعر استدعاء الأسهم الممتازة) $\times ٨٠\%$	
الاستثمار في الأسهم الممتازة لشركة الزهرة - البستان	٧ ٢٠٠
الاستثمار في الأسهم العادية لشركة الزهرة - البستان	١٩٢ ٨٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة - الممتازة	٤ ٨٠٠
(٤٠٠٠ \times ريال وعشرون هللة)	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة - العادية	٣٥ ٦٠٠
(١٧٨ ٠٠٠ ريال $\times ٢٠\%$).	

استبعاد حساب الاستثمار وما يرتبط به من حسابات
حقوق ملكية بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج،
وتخصيص الزيادة في التكلفة المرتبطة بالأسهم العادية
عن ٨٠% من صافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة
التابعة كشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في الأسهم
الممتازة للشركة التابعة، وفي صافي الأصول طبقاً
لحصتهم في الأسهم العادية في تاريخ الاندماج.

ونعرض فيما يلي أهم المظاهر التي ينطوي عليها القيد السابق:

- ١ - تم قياس شهرة شركة الزهرة بحساب الفرق بين تكلفة استثمار شركة البستان في الأسهم العادية لرأس مال شركة الزهرة وحصة شركة البستان

في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الزهرة والمرتبطة بالأسهم العادية. وطبقاً لذلك لا تدخل الأسهم الممتازة الخاصة بشركة الزهرة في حساب الشهرة.

٢ - تم قياس حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة الخاصة بالشركة التابعة بضرب عدد الأسهم الممتازة التي يمتلكها الأقلية وعددها ٤٠٠٠ سهم في سعر استدعاء السهم وقدره ريال واحد وعشرون هللة.

٣ - تم تحديد حقوق الأقلية في الأسهم العادية الخاصة بالشركة التابعة على أساس ٢٠٪ من قيمة صافي أصول شركة الزهرة المرتبطة بالأسهم العادية. وتم تحديد هذه القيمة بطرح قيمة استدعاء الأسهم الممتازة من صافي الأصول القابلة للتحقق (التي تعادل القيمة الدفترية كما يلي: ١٩٠ ٠٠٠ ريال - ١٢ ٠٠٠ ريال = ١٧٨ ٠٠٠ ريال).

المحاسبة عن الأسهم الممتازة في الفترات التالية لتاريخ الاندماج:

Preferred Stock Considerations Subsequent to Date of Business Combination:

سواء قامت شركة الزهرة بدفع أو عدم دفع توزيعات للأسهم الممتازة في السنوات التالية لتاريخ الاندماج (غرة رجب ١٤٠٤)، فإن هذه التوزيعات سوف تؤثر على تحديد حقوق مساهمي الأقلية في الأسهم العادية في صافي دخل شركة الزهرة. فعلى سبيل المثال، نفترض أن صافي دخل شركة الزهرة عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من جمادى الثانية سنة ١٤٠٥ كان ٥٠ ٠٠٠ ريال، وقد قامت الشركة في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٥ بالإعلان عن التوزيعات ودفعها لكل من الأسهم الممتازة والأسهم العادية بواقع ست هللات للسهم الممتاز، وخمسون هللة للسهم العادي. وطبقاً لذلك تقوم شركة البستان بتسجيل نتائج عمليات شركة الزهرة في ٣٠/٦/١٤٠٥ وفقاً لأساس الملكية كما يلي:

شركة البستان

قيود اليومية

في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٥٥ هـ

التقديـة	٢٠ ٣٦٠
الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة	٢٠ ٠٠٠
إيراد التوزيعات المقابلة	٣٦٠
إثبات تحصيل التوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفة شركة الزهرة كما يلي :	
الأسهم الممتازة ٦٠٠٠ سهم × ٦ هللات	٣٦٠ ريال
الأسهم العادية ٤٠ ٠٠٠ سهم × ٥٠ هللة	٢٠ ٠٠٠
جملة التقديـة المحصلة	<u>٢٠ ٣٦٠</u>

الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة	٣٩ ٥٢٠
الدخل من الاستثمار في التابعة	٣٩ ٥٢٠
إثبات حصتنا في صافي دخل شركة الزهرة المرتبط بالأسهم العادية كما يلي :	
صافي دخل شركة الزهرة	٥٠ ٠٠٠
يطرح : التوزيعات للأسهم الممتازة (١٠ ٠٠٠ سهم × ست هللات)	
	<u>٦٠٠</u>
صافي الدخل المرتبط بالأسهم العادية	<u>٤٩ ٤٠٠</u>
حصة الشركة القابضة (٤٩ ٤٠٠ ريال × ٨٠٪)	<u>٣٩ ٥٢٠</u>

مصرف الاستفاد ١ ٢٦٠

الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة ١ ٢٦٠

تحديد المستفد من شهرة شركة الزهرة عن سنة ١٤٥٥ ، والمتحصل عليها في تاريخ الاندماج كما يلي :

شهرة شركة الزهرة التي تم الحصول عليها في تاريخ الاندماج ٥٠ ٤٠٠ ريال

الشهرة المستنفدة ١ ٢٦٠ ريال

(٤٠ ÷ ٥٠ ٤٠٠)

وبعد ترحيل القيد السابق يظهر حساب الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة في دفتر أستاذ شركة البستان على النحو التالي :

حساب الاستثمار كما يظهر بدفتر
أستاذ الشركة القابضة

الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال شركة الزهرة

التاريخ	البیان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٤.٧/١	شراء ٤٠ ٠٠٠ سهم	١٩٢٨٠٠		١٩٢٨٠٠
١٤٠٥ ٦.٣٠	توزيعات حرق ٥٠ ٠٠٠ سهم		٢٠ ٠٠٠	١٧٢٨٠٠
١٤٠٥ ٦.٢٠	الحصة في صافي الدخل	٣٩ ٥٢٠		٢١٢٣٢٠
١٤٠٥ ٦.٣٠	شهرة المستنفدة		١ ٢٦٠	٢١١ ٠٦٠

وإذا لم تكن هناك عمليات أو أرباح مقابلة أخرى بين الشركتين يظهر قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل الخاصة بشركة البستان وشركتها التابعة في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥ كما يلي :

شركة البستان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٥ هـ

القيد (أ):

الأسهم الممتازة - الزهرة	١٠ ٠٠٠
الأسهم العادية - الزهرة	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الزهرة	٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الزهرة	٥٠ ٠٠٠
إيراد التوزيعات المقابلة - البستان	٣٦٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - البستان	٣٩ ٥٢٠
الشهرة - البستان (٤٠٠ - ١٢٦٠ ريال)	٤٩ ١٤٠
الاستثمار في الأسهم الممتازة لرأس مال الزهرة	٧ ٢٠٠
الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة	٢١١ ٠٦٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة - الممتازة	٤ ٥٦٠
(٨٠٠ - ٢٤٠ ريال)	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة - العادية	٣٠ ٦٠٠
(٣٥ ٦٠٠ - ٢٠ × ٢٥ ٠٠٠)٪	
التوزيعات - الزهرة (١٠ ٠٠٠ سهم × ٦	٢٥ ٦٠٠
هلفة) + (هلفة ٥٠ ٠٠٠ سهم × ٥٠ هلفة)	

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية بالشركة التابعة في بداية العام، واستبعاد التوزيعات المعلنة بمعرفة التابعة، وتسجيل رصيد حساب الشهرة غير المستنفد في ١٤٠٥/٦/٣٠، وتحديد حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة والأسهم العادية في بداية العام، مطروحاً منها التوزيعات إلى مساهمي الأقلية.

القيد (ب) :

حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة	١٠ ١٢٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة - الممتازة	٢٤٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة - العادية	٩ ٨٨٠
(٥٠ ٠٠٠ - ٦٠٠ ريال) $\times 20\%$	

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة عن سنة ١٤٠٥ هـ.

وإذا تفحصنا القيد السابقة في سجلات شركة البستان عن سنة ١٤٠٥، سواء تلك المتعلقة بإثبات نتائج العمليات أو المتعلقة بالاستبعاد والتسوية، يجب أن نركز على النقاط الهامة التالية :

١ - يجب أن تقوم شركة البستان بالمحاسبة عن استثماراتها في الأسهم الممتازة لرأس مال الشركة التابعة وفقاً لأساس التكلفة. ويعتبر هذا الأساس ملائماً طالما أن الشركة التابعة تعلن عن توزيعات أرباح على حملة الأسهم الممتازة المجمعة ودفعها سنوياً. أما إذا ألغت الشركة التابعة التوزيعات للأسهم الممتازة وقدرها ٦٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٥، فعندئذٍ يجب أن تقوم شركة البستان بتسجيل التوزيعات الملغاة وفقاً لأساس الملكية كما يلي :

قيد اليومية في الشركة القابضة
عن توزيعات الأسهم الممتازة الملغاة
بمعرفة الشركة التابعة

الاستثمار في الأسهم الممتازة لرأس مال شركة الزهرة	٣٦٠
الدخل من الاستثمار في التابعة.	٣٦٠

إثبات التوزيعات المستحقة للأسهم الممتازة المجمعة
والتي تأجل دفعها بمعرفة الشركة التابعة (٦٠٠ ريال \times
 $60\% = 360$ ريال).

وطبقاً لما سبق سوف يظهر قيد الاستبعاد بورقة العمل عن السنة التي

تأجل فيها دفع التوزيعات للأسهم الممتازة بنفس الطريقة التي تم اتباعها في القيد السابق باستثناء حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة ستكون أكبر بمبلغ ٢٤٠ ريال (٦٠٠ ريال \times ٤٠٪) بسبب تأجيل التوزيعات. (من الطبيعي أن شركة الزهرة سوف لا تعلن عن توزيعات للأسهم العادية طالما ألغيت التوزيعات للأسهم الممتازة المجمعة للأرباح).

٢ - يترتب على القيود السابقة توزيع صافي دخل الشركة التابعة وقدره ٥٠٠٠٠ ريال كما يلي:

**توزيع صافي دخل الشركة التابعة
على مساهمي الأسهم الممتازة والعادية**

حقوق الأقلية	صافي الدخل الموحد	الجملة	
٢٤٠	٣٦٠	٦٠٠	حملة الأسهم الممتازة: ١٠٠٠٠ سهم \times ٦٪ هلات، معدل ٦٠٪ و ٤٠٪
٩٨٨٠	٣٩٠٢٠	٤٩٤٠٠	حملة الأسهم العادية: معدل ٨٠ إلى ٢٠
١٠١٢٠	٣٩٨٨٠	٥٠٠٠٠	صافي دخل التامة

أنواع أخرى من الأسهم الممتازة: Other Types of Preferred Stock:

قد يتضمن رأس مال الشركة التابعة أنواعاً أخرى من الأسهم الممتازة وفي هذه الحالة يتم معالجة حقوق الأقلية بالطريقة نفسها التي تم اتباعها في الجزء السابق. وإذا كانت الأسهم الممتازة غير مجمعة للأرباح، فعندئذ لا تقوم الشركة القابضة بتسجيل استحقاق التوزيعات الملغاة. وإذا كانت الأسهم الممتازة مشاركة في الأرباح (وهو أمر نادر الحدوث)، فعندئذ يجب تحديد حصة الأقلية من حملة الأسهم الممتازة والعادية في الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة.

توزيعات أرباح الشركة التابعة في شكل أسهم رأس مال:

Stock Dividends Distributed by a Subsidiary:

إذا كانت الشركة القابضة تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة، وقامت الشركة التابعة بالإعلان عن توزيعات أرباح في

صورة أسهم عادية، فعندئذٍ لا يؤثر مثل هذا التوزيع على حساب استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة. ونعتقد أن الطالب يتذكر من دراسته في المحاسبة المتوسطة بأن حصول الشركة المستثمرة على توزيعات في شكل أسهم لا يعتبر إيراد توزيعات.

هذا، وإذا كانت الأسهم المعلن عن توزيعها لا تزيد عن ٢٠ إلى ٢٥٪، فإن الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة سوف تنخفض بعد التوزيع بمبلغ يعادل القيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة كتوزيعات. وفي هذه الحالة، يجب أن يشتمل قيد الاستبعاد والتسوية، الذي يظهر بورقة العمل التي تعد بعد إصدار الأسهم الموزعة، قيمة الانخفاض في الأرباح المحتجزة وما يقابله من زيادة في حسابات رأس المال المدفوع بالشركة التابعة. وطبقاً لذلك، سوف لا تتأثر الأرباح المحتجزة الموحدة بما تصدره الشركة التابعة من أسهم في شكل توزيعات أرباح، وهذا ما تؤكدته النشرة المحاسبية رقم ٥١ الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٥٩ ميلادية^(١).

«يجب أن تعكس الأرباح المحتجزة التي تظهر في القوائم المالية الموحدة قيمة الأرباح المجمعة لمجموعة الشركات ككل والتي لم توزع على المساهمين أو ترسمل بمعرفة الشركة القابضة».

مثال توضيحي عن توزيعات أسهم الأرباح بمعرفة الشركة التابعة:

نعرض فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية الذي ظهر بورقة العمل في ٣٠ من جمادي الثانية سنة ١٤٠٥، تاريخ اندماج شركتي المريخ والنجمة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

شركة المريخ والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥ هـ

أسهم رأس المال - النجمة	١٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - النجمة	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة التابعة - المريخ	٢٥٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال النجمة - المريخ .	٦٠٠ ٠٠٠
استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.	

فلذا افترضنا أنه في ١٨/٦/١٤٠٦ قامت شركة النجمة بتوزيع ١٥ ٠٠٠ سهم من أسهم رأس مالها، بقيمة إسمية ريال واحد للسهم كتوزيعات إلى شركة المريخ بنسبة ١٠٪. وبناءً على ذلك جعلت شركة النجمة حساب التوزيعات مدينًا بمبلغ ٧٥ ٠٠٠ ريال، وهو مبلغ يعادل القيمة العادلة الجارية للأسهم الموزعة (١٥ ٠٠٠ سهم × ٥ ريال = ٧٥ ٠٠٠ ريال). ولم تسجل شركة المريخ أي قيد عن هذه العملية، ولكنها سجلت صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية وفقاً لأساس الملكية كما يلي :

قيد اليومية وفقاً لأساس الملكية في دفاتر الشركة
القابضة لتسجيل نتيجة العمليات في الشركة
التابعة المملوكة كلياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النجمة	١٨٠ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة	١٨٠ ٠٠٠
إثبات ١٠٠٪ من صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ.	

وبناءً على ذلك نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل لشركة المريخ والشركة التابعة كما يعد في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ :

شركة المريخ والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد - النجمة	١٦٥ ٠٠٠
(١٥٠ ٠٠٠ + ١٥ ٠٠٠ ريال)	
علاوة الإصدار - النجمة (٢٠٠ ٠٠٠ + ٦٠ ٠٠٠ ريال)	٢٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة بالتابعة - المريخ	٢٥٠ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - المريخ	١٨٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النجمة - شركة المريخ (٦٠٠ ٠٠٠ + ١٨٠ ٠٠٠ ريال)	٧٨٠ ٠٠٠
التوزيعات - النجمة	٧٥ ٠٠٠
استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بالشركة التابعة، وكذلك الدخل من الاستثمار في التابعة.	

وعند إجراء قيود الإقفال بشركة المريخ في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ يجعل حساب الأرباح المحتجزة بالتابعة دائناً بمبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال، وهو قيمة الأرباح المحتجزة التي لم توزعها الشركة التابعة (١٨٠ ٠٠٠ - ٧٥٠ ٠٠٠ ريال = ١٠٥ ٠٠٠ ريال). وبعد إجراء قيد الإقفال يصبح رصيد الحساب ٣٥٥ ٠٠٠ ريال (٢٥٠ ٠٠٠ + ١٠٥ ٠٠٠ ريال = ٣٥٥ ٠٠٠ ريال)، الذي يطابق رصيد حساب الأرباح المحتجزة الذي يظهر بدفاتر شركة النجمة (٢٥٠ ٠٠٠ + ١٨٠ ٠٠٠ - ٧٥ ٠٠٠ ريال = ٣٥٥ ٠٠٠ ريال).

عمليات أسهم الخزينة بالشركة التابعة :

Treasury Stock Transactions Of A Subsidiary:

يجب، إذا كانت الشركة التابعة تمتلك أسهم خزينة في تاريخ الاندماج، معالجة هذه الأسهم كأسهم ملغاة (Retired Stock) عند إعداد القوائم المالية

الموحدة. ويجب إلغاء أسهم الخزينة في قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل بطريقة القيمة الإسمية أو الاعتبارية.

مثال توضيحي عن أسهم الخزينة التي تمتلكها الشركة التابعة في تاريخ الاندماج:

حصلت شركة المعتصم على كل الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة الوليد وعددها ٤٩ ٠٠٠ سهم في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ مقابل مبلغ ١٤٧ ٠٠٠ ريال متضمن تكاليف تنفيذ الاندماج. وقد كانت حقوق الملكية في شركة الوليد في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

حقوق ملكية الشركة التابعة التي تمتلك أسهم خزينة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء	
ريال	
٥٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد
٢٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١٢٥ ٠٠٠	إجمالي رأس المال المدفوع والأرباح المحتجزة
٢ ٠٠٠٠	يطرح: ١٠٠٠ سهم بالخزينة وفقاً للتكلفة
١٢٣ ٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية

وفي تاريخ الاندماج كانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوليد مساوية لقيمتها الدفترية. وبناءً على ذلك يظهر قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل الخاصة بشركة المعتصم والشركة التابعة في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

شركة المعتصم والشركة التابعة
 قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
 في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ

القيد (أ):

أسهم رأس المال - الوليد (١ × ١٠٠٠)	١٠٠٠
علاوة الإصدار - الوليد (٠,٥ × ١٠٠٠)	٥٠٠
الأرباح المحتجزة - الوليد (٠,٥ × ١٠٠٠)	٥٠٠
أسهم الخزينة - الوليد	٢٠٠٠
المحاسبة عن أسهم الخزينة الموجودة بالشركة التابعة كما لو كانت قد ألغيت.	

القيد (ب):

أسهم رأس المال - الوليد (١٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ ريال)	٤٩٠٠٠
علاوة الإصدار - الوليد (٥٠٠ - ٢٥٠٠٠)	٢٤٥٠٠
الأرباح المحتجزة - الوليد (٥٠٠ - ٥٠٠٠٠ ريال)	٤٩٥٠٠
الشهرة - الوليد (١٢٣٠٠٠ - ١٤٧٠٠٠)	٢٤٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الوليد - المعتصم	١٤٧٠٠٠

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية (تساوي القيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق المتحصل عليها كشهرة.

ويلاحظ من القيد الأول أنه تم تخفيض علاوة الإصدار بمبلغ ٥٠٠ ريال، وقد تم تحديد هذا المبلغ على ضوء ما يخص أسهم الخزينة من رصيد العلاوة الموجود (٢٥٠٠٠ ريال ÷ ٥٠٠٠٠ سهم = ٥٠ هللة). أما المبلغ المتبقي من تكلفة أسهم الخزينة، فقد تم تحميله على الأرباح المحتجزة.

وإذا قامت الشركة التابعة، بعد تاريخ الاندماج، بشراء بعض أو كل الأسهم العادية المتعلقة برأس مالها والتي يحملها مساهمي الأقلية، فهي تعالج كأسهم خزينة، ويتم استبعادها بالطريقة نفسها التي تم اتباعها في القيد الأول. علاوة على ذلك، يعترف بالمكاسب أو الخسائر للشركة القابضة بالطريقة نفسها التي سبق اتباعها في الجزء المتعلق بقيام الشركة التابعة بإصدار أسهم عادية إلى الجمهور.

مثال حول أسهم الخزينة التي تحصل عليها الشركة التابعة بعد تاريخ الاندماج:

اشترت شركة النهار في نهاية ذي الحجة ٨٠٪ من الأسهم العادية لرأس مال شركة الشمس بمبلغ ٤٤ ٠٠٠ ريال، متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. ونعرض فيما يلي حقوق الملكية بشركة الشمس في نهاية ذي الحجة ١٤٥٥، علماً بأن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق تعادل قيمها الدفترية.

حقوق الملكية بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء

الأسهم العادية، القيمة الاسمية ١٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٥ ٠٠٠
حقوق الملكية	٥٠ ٠٠٠

وأعلنت شركة الشمس في السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٥٦ هـ عن توزيعات قدرها ٤٠٠٠ ريال، حيث كان صافي الدخل ١٠ ٠٠٠ ريال. وطبقاً لهذه المعلومات يظهر حساب استثمار شركة النهار في ٣٠/١٢/١٤٥٦ على النحو التالي:

حساب الاستثمار بدفتر أستاذ الشركة

القابضة

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	شراء ٨٠٠ سهم	٤٤ ٠٠٠		٤٤ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	التوزيعات بواقع ٤ ريال (٤٠٠٠ × ٨٠٪)		٣ ٢٠٠	٤٠ ٨٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (١٠ ٠٠٠ × ٨٠٪)	٨ ٠٠٠		٤٨ ٨٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الشهرة المستغلة (٤٠٠ ÷ ٤٠٪)		١٠٠	٤٨ ٧٠٠

الشهرة = ٤٤ ٠٠٠ ريال - (٥٠ ٠٠٠ ريال × ٨٠٪) = ٤٠٠٠ ريال.

وفي نهاية سنة ١٤٠٦ يظهر قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل لشركة النهار والشركة التابعة على النحو التالي:

شركة النهار والشركة التابعة

قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل

في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

القيد (أ)	
١٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال - الشمس
١٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار - الشمس
٢٥ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة - الشمس
٨ ٠٠٠	الدخل من الاستثمار في التابعة - النهار
٣ ٩٠٠	الشهرة - النهار (٤٠٠٠ ريال - ١٠٠ ريال)
٤٨ ٧٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس
٤ ٠٠٠	التوزيعات - الشمس
٩ ٢٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (١٠ ٠٠٠ - ٨٠٠ ريال).
	استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق

ملكية بالشركة التابعة في بداية العام، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية (تساوي القيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٥٠ ٠٠٠ ريال $\times 20\% = 10\ 000$ ريال) مطروحاً منها حصة الأقلية في التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة خلال العام (٤٠٠٠ ريال $\times 20\% = 800$ ريال).

القيد (ب):

٢ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
(١٠ ٠٠٠ ريال $\times 20\%$)

٢ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة

عن سنة ١٤٠٦ هـ.

فإذا افترضنا أن شركة الشمس دفعت في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٧ مبلغ ٧٤٠٠ ريال مقابل ١٠٠ سهم من أسهم رأس مالها العادية التي كانت في حيازة بعض مساهمي الأقلية، يكون القيد المحاسبي كالتالي:

قيد اليومية في الشركة التابعة

عن أسهم الخزينة التي حصلت عليها من مساهمي الأقلية

٧٤٠٠ أسهم الخزينة

٧ ٤٠٠ النقدية

إثبات شراء ١٠٠ سهم عادي من مساهمي الأقلية.

ومن المعلومات السابقة، تكون تكلفة شراء أسهم الخزينة هي ٧٤ ريالاً للسهم، وهي تزيد عن حصة السهم في استثمار شركة النهار في أسهم رأس مال شركة الشمس وقدرها ٦٠,٨٨ ريال (٤٨٧٠٠ ريال $\div 800$ سهم = ٦٠,٨٨ ريال). وطبقاً لذلك، تتحمل شركة النهار خسائر لم تنتج من عمليات الشركة العادية قدرها ١ ٦٠٠ ريال تسجل في الطرف الدائن من حساب استثمارها

في شركة الشمس . ويتم حساب هذه الخسارة كما يلي :

**حساب خسائر الشركة القابضة
الناتجة عن قيام الشركة التابعة بشراء
أسهم خزينة من مساهمي الأقلية**

حصة الأقلية	حصة الشركة التابعة	إجمالي	
(جـ) ١١٢٠٠ (ـ)	٤٤٨٠٠ (بـ)	٥٦٠٠٠ (د)	القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المتعة قبل شراء أسهم الخزينة
٥٤٠٠ (ـ)	٤٣٢٠٠ (ـ)	٤٨٦٠٠	القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المتعة بعد شراء أسهم الخزينة
٥٨٠٠	١٦٠٠	٧٤٠٠	الفرق - يعادل تكلفة أسهم الخزينة

(أ) ٥٠٠٠٠ ريال + ١٠٠٠٠ - ٤٠٠٠ = ٥٦٠٠٠ ريال

(ب) حصة شركة النهار في صافي أصول شركة الشمس
الشهرة غير المستفدة

رصيد حساب استثمار شركة النهار

(جـ) ٩٢٠٠ + ٢٠٠٠ = ١١٢٠٠ ريال

هذا ويجب إجراء قيد الاستبعاد والتسوية التالي لإعداد الميزانية العمومية
الموحدة لشركة النهار والشركة التابعة :

**شركة النهار والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٢ من المحرم ١٤٠٧**

القيد (أ) :

أسهم رأس المال - الشمس	١٠٠٠
علاوة الإصدار - الشمس (١٠٠ سهم × ١٥ ريال)	١٥٠٠
الأرباح المحتجزة - الشمس (٧٤ ريال - ١٠ - ١٥)	٤٩٠٠
أسهم الخزينة - الشمس	٧٤٠٠

المحاسبة عن أسهم خزينة الشركة التابعة كما
لو كان قد تم إلغاؤها .

القيد (ب):

أسهم رأس المال - الشمس (١٠ ٠٠٠ - ١٠٠٠ ريال)	٩ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الشمس (١٥ ٠٠٠ - ١٥٠٠ ريال)	١٣ ٥٠٠
الأرباح المحتجزة - الشمس	٢١ ٣٠٠
(٢٥ ٠٠٠ + ١٠ ٠٠٠ - ٤٠٠٠ ريال)	
- (٤ ٩٠٠ + ٤ ٨٠٠)	
الأرباح المحتجزة بالتابعة - النهار (٨٠٠٠ - ٣٢٠٠ ريال)	٤ ٨٠٠
الشهرة - النهار	٣ ٩٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس	٤٧ ١٠٠
(٤٨ ٧٠٠ - ١ ٦٠٠ ريال).	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٥ ٤٠٠
استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بالشركة التابعة، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة كشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.	

الملكية غير المباشرة وأسهم رأس مال القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة:

Indirect Shareholdings and Parent Company's Common Stock Owned By A Subsidiary:

تسفر عمليات الاندماج التي تمت في الماضي القريب ونشأ عنها علاقة بين شركة قابضة وشركة أو شركات تابعة عن علاقات ملكية غير مباشرة ومعقدة أو علاقات ملكية تبادلية. وتنطوي الملكية غير المباشرة Indirect Shareholdings على علاقة بين شركة قابضة وشركة تابعة وكناتهما تسيطران على شركة تابعة لها. أو أن الشركة التابعة تكون في نفس الوقت شركة قابضة لشركة تابعة لها. أما الملكية التبادلية Reciprocal Shareholdings فهي التي تمتلك فيها الشركة التابعة جزء من أسهم رأس مال الشركة القابضة.

الملكية غير المباشرة: Indirect Shareholdings:

إن عمليات الاندماج التي تمت في السنوات الأخيرة تعتبر أقل تعقيداً مما أشرنا إليه آنفاً. فمن المعتاد أن يتبع الشركة القابضة شركة تابعة واحدة أو أكثر، أما الملكية غير المباشرة فهي ليست القاعدة بل هي استثناء قليلاً ما يحدث. وقد واجه المحاسبون مشاكل كثيرة عند إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لتعكس العلاقة بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة، وتنطوي هذه العلاقة في نفس الوقت على ملكية غير مباشرة بينهم. إن مثل هذه العلاقة تستلزم الدقة عند تحديد نسب الملكية في الأسهم العادية لرأس مال كل شركة، وتستلزم أيضاً تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركات التابعة.

مثال توضيحي عن الملكية غير المباشرة:

اشترت شركة الكبير في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ ١٦٠٠٠٠ سهم (٨٠٪) من الأسهم المتداولة لرأس مال شركة الوسيط مقابل مبلغ ٤٧٦ ٢٤٠ ريال، كما اشترت ٣٦ ٠٠٠ سهم (٤٥٪) من الأسهم المتداولة لرأس مال شركة الصغير مقابل مبلغ ١٨٢ ٠٠٠ ريال. وتتضمن تكلفة الشراء في كلتا الحالتين تكاليف تنفيذ الاندماج. وفي ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ اشترت شركة الوسيط ٢٠ ٠٠٠ سهم (٢٥٪) من الأسهم العادية المتداولة لرأس مال شركة الصغير. وطبقاً لذلك تكون شركة الكبير مسيطرة على شركة الوسيط بطريقة مباشرة وعلى شركة الصغير بطريقة غير مباشرة.

ونعرض فيما يلي الميزانيتان العموميتان المستقلتان لشركتي الوسيط والصغير كما تظهران في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الوسيط وشركة الصغير
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

شركة الوسيط	شركة الصغير	الأصول
ريال	ريال	الأصول المتداولة
١٩٠٦٠٠	٣٦٠٤٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير
	٩١٩٥٠	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٦٣٩٤٠٠	٦٤٠٦٥٠	إجمالي الأصول
٨٣٠٠٠٠	١٠٩٣٠٠٠	
		الالتزامات وحقوق الملكية
٨٠٥٠٠	٢١٠٢٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
٣٨٩٥٠٠	٣٠٠٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية وريال واحد
١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	علاوة الإصدار
١٦٠٠٠٠	٢٢٢٨٥٠	الأرباح المحتجزة
	٩٩٥٠	الأرباح المحتجزة في الشركة المستثمر فيها
٨٣٠٠٠٠	١٠٩٣٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وطبقاً للمعلومات السابقة نعرض حساب استثمار شركة الوسيط في شركة الصغير وحساب الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها كما يظهر في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ.

دفتر أستاذ الشركة التابعة المستمرة
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير

التاريخ	البيان	الدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	شراء ٢٠٠٠٠ سهم	٨٢٠٠٠		٨٢٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٦	التوزيعات بواقع ٢٥ ملة لكل سهم		٥٠٠٠	٧٧٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٦٠٠٠٠ ريال ٢٥٪)	١٥٠٠٠		٩٢٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الشهرة المتوقعة (٢٠٠٠٠ ريال ٤٠٪ سنة)		٥٠	٩١٩٥٠

الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمرة فيها

التاريخ	اليان	الدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	في الإقبال - حصتا في صافي			
	الدخل المعدل لشركة الصغير التي لم			
	توزع بعد [١٥ ٠٠٠ - ٥٠ ريال]			
	٥٠٠٠ -	٩٩٥٠	٩٩٥٠	

ويتضح من الحسابين السابقين أن شركة الوسيط تطبق أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الصغير (الشركة المستثمر فيها)، وأن الزيادة في تكلفة استثمار شركة الوسيط (وقدرها ٢٠٠٠ ريال) عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة الصغير تم تخصيصها للشهرة التي تستند على عمر إنتاجي قدره أربعين عاماً.

ونفترض أن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بكل من شركة الوسيط وشركة الصغير تعادل القيم التي تظهر في دفاتر كل منهما في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦. وطبقاً لذلك يتم حساب الشهرة التي حصلت عليها شركة الكبير نتيجة إدماج شركتي الوسيط والصغير على النحو التالي:

شركة الوسيط	شركة الصغير
ريال	ريال
٤٧٦ ٢٤٠	١٨٢ ٠٠٠
تكلفة الاستثمار	
يطرح: القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول	
القابلة للتحقق التي تم الحصول عليها:	
شركة الوسيط (٥٨٢ ٨٠٠ ريال × ٨٠٪)	٤٦٦ ٢٤٠
شركة الصغير (٣٦٠ ٠٠٠ ريال × ٤٥٪)	١٦٢ ٠٠٠
الشهرة (العمر الإنتاجي ٤٠ عاماً)	٢٠ ٠٠٠

ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في تاريخ الاندماج:

وطبقاً لما سبق نوضح فيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الكبير وشركتيها التابعتين كما تظهر في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الكبير وشركتها التابعتين
ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

البيانات الموحدة	الاستثمارات والتسويات الزائدة (النقص)	شركة الصغير	شركة الوسط	شركة الكبير	
١٩٥١ ٠٠٠		١٩٠ ٦٠٠	٣٦٠ ٤٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠	الأصول
	(أ) (٤٧٦ ٢٤٠)			٤٧٦ ٢٤٠	الأصول المتداولة
	(ب) (٩١ ٩٥٠)		٩١ ٩٥٠	١٨٧ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم
	(ب) (١٨٧ ٠٠٠)				رأس مال الوسط
					الاستثمار في أسهم
					رأس مال الصغير
٥ ٠٨٠ ٠٥٠		٦٣٩ ٤٠٠	٦٤٠ ٦٥٠	٣ ٨٠٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
	(أ) ١٠ ٠٠٠				(الصافي)
٣١ ٩٥٠	(ب) ٣١ ٩٥٠				الشهرة
٧ ٠٦٣ ٠٠٠	(٧١٨ ٢٤٠)	٨٣٠ ٠٠٠	١ ٠٩٣ ٠٠٠	٥ ٨٥٨ ٢٤٠	إجمالي الأصول
٨٩٠ ٧٠٠		٨٠ ٥٠٠	٢٦٠ ٢٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	الالتزامات وحقوق الملكية
٣ ٦٨٩ ٥٠٠	(أ) ١١٦ ٥٦٠	٣٨٩ ٥٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
	(ب) ١٠٨ ٠٠٠				الالتزامات طويلة الأجل
٢٢٤ ٥٦٠	(أ) ٢٠٠ ٠٠٠				حقوق الأقلية في صافي
	(ب) ٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	أصول الشركات التابعة
١ ٢٠٠ ٠٠٠	(أ) ١٥٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال التفضية
٥٠٠ ٠٠٠	(ب) (١٢٠ ٠٠٠)				الإسمية وريال واحد
	(أ) (٢٢٢ ٨٥٠)				علارة الإصدار
٥٥٨ ٢٤٠	(ب) (١٦٠ ٠٠٠)	١٦٠ ٠٠٠	٢٢٢ ٨٥٠	٥٥٨ ٢٤٠	الأرباح المحتجزة
	(أ) (٩ ٩٥٠)		٩ ٩٥٠		الأرباح المحتجزة بالشركة
					المستثمر فيها
٧ ٠٦٣ ٠٠٠	(٧١٨ ٢٤٠)	٨٣٠ ٠٠٠	١ ٠٩٣ ٠٠٠	٥ ٨٥٨ ٢٤٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونعرض فيما يلي قيدي الاستبعاد والتسوية اللذين استخدمنا في ورقة العمل السابقة في شكل قيود يومية على سبيل الإيضاح:

شركة الكبير والشركتين التابعتين
قيود الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ) :

أسهم رأس المال - الوسيط	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الوسيط	١٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الوسيط	٢٢٢ ٨٥٠
الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها - الوسيط	٩ ٩٥٠
الشهرة - الكبير	١٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوسيط - الكبير	٤٧٦ ٢٤٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة	١١٦ ٥٦٠
(٥٨٢ ٨٠٠ ريال × ٢٠٪).	

لاستبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بشركة الوسيط في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية (تساوي القيم الدفترية) للأصول القابلة للتحقق للشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الوسيط في تاريخ الاندماج.

القيد (ب) :

أسهم رأس المال - الصغير	٨٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الصغير	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الصغير	١٦٠ ٠٠٠
الشهرة - الكبير (١ ٩٥٠ ريال + ٢٠ ٠٠٠ ريال).	٢١ ٩٥٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير - الكبير	١٨٢ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير - الوسيط	٩١ ٩٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة	١٠٨ ٠٠٠
(٣٦٠ ٠٠٠ ريال × ٣٠٪).	

استبعاد حسابي الاستثمار وما يقابلهما من حسابات حقوق ملكية بشركة الصغير في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية (تساوي القيم الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الصغير في تاريخ الاندماج.

وينطوي القيدان السابقين على مظهرين أساسيين يجب أخذهما في الاعتبار وهما كما يلي:

١ - القيد (أ): انخفض رصيد حساب الأرباح المحتجزة لشركة الوسيط في الشركة المستثمر فيها في تاريخ الاندماج إلى الصفر، لأن شركة الكبير هي الشركة القابضة في عملية الاندماج التي اشتملت على الشركات الثلاثة (الكبير، والوسيط، والصغير) ولأن لا يعتبر ملكية شركة الوسيط ٢٠٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الصغير في تاريخ الاندماج نوعاً من الاندماج التدريجي بواسطة شركة الكبير. وطبقاً لذلك فإن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج لا تتضمن حصة شركة الوسيط في الأرباح المحتجزة لشركة الصغير.

٢ - القيد (ب): تظهر الشهرة بمبلغ ٢١ ٩٥٠ ريال، ويتضمن هذا المبلغ ٢٠٠٠٠ ريال قيمة الشهرة التي حصلت عليها شركة الكبير، ومبلغ ١ ٩٥٠ (٢٠٠٠ ريال - ٥٠٠ ريال = ١ ٩٥٠ ريال) قيمة الشهرة المتضمنة في حساب استثمار شركة الوسيط في شركة الصغير، لأن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة الصغير تعادل قيمها الدفترية في تاريخ الاندماج. ويلاحظ أنه تم نسبة قيمة الشهرة بالكامل إلى شركة الكبير (الشركة القابضة) لوجود حقوق أقلية في كل من شركتي الوسيط والصغير.

قيود الاستبعاد والتسوية بورقة العمل في الفترة التالية للاندماج

نفترض أنه في السنة المالية المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ حققت شركة الوسيط صافي دخل قدره ١٥٠ ٠٠٠ ريال (متضمناً الدخل من الاستثمار

في شركة الصغير)، وقد أعلنت عن توزيعات قدرها ٦٠ ٠٠٠ ريال، وكما حققت شركة الصغير صافي دخل قدره ٨٠ ٠٠٠ ريال وأعلنت عن توزيعات قدرها ٢٠ ٠٠٠ ريال. وإذا تم تسجيل نتائج هذه العمليات في دفاتر كل من شركتي الكبير والوسيط وفقاً لأساس الملكية سوف تظهر حسابات الاستثمار كما يلي:

دفتر أستاذ شركة الكبير
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوسيط

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	شراء ١٦٠ ٠٠٠ سهم	٤٧٦ ٢٤٠		٤٧٦ ٢٤٠
١٤٠٧/١٢/٦	التوزيعات يواقع ٣٠ حصة لكل سهم		٤٨ ٠٠٠	٤٢٨ ٢٤٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل			
	(١٥٠ ٠٠٠ ريال + ٢٠ ٠٠٠ ريال) × (٨٠٪)	١٣٦ ٠٠٠		٥٦٤ ٢٤٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (١٠ ٠٠٠ ريال ÷ ٤٠)		٢٥٠	٥٦٣ ٩٩٠

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	شراء ٣٦ ٠٠٠ سهم	١٨٢ ٠٠٠		١٨٢ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٦	التوزيعات يواقع ٢٥ حصة لكل سهم		٩ ٠٠٠	١٧٣ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل			
	(٨٠ ٠٠٠ ريال × ٤٥٪)	٣٦ ٠٠٠		٢٠٩ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٢٠ ٠٠٠ ريال ÷ ٤٠)		٥٠٠	٢٠٨ ٥٠٠

دفتر أستاذ شركة الوسيط
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	شراء ٢٠ ٠٠٠ سهم	٨٢ ٠٠٠		٨٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٦	التوزيعات يواقع ٢٥ حصة للسهم		٥ ٠٠٠	٧٧ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل			
	(٢٠ ٠٠٠ ريال × ٢٥٪)	١٥ ٠٠٠		٩٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٢ ٠٠٠ ريال ÷ ٤٠)		٥٠	٩١ ٩٥٠
١٤٠٧/١٢/٦	التوزيعات يواقع ٢٥ حصة للسهم			
	(٨٠ ٠٠٠ ريال × ٢٥٪)	٢٠ ٠٠٠		١١١ ٩٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٢ ٠٠٠ ريال ÷ ٤٠)		٥٠	١١١ ٩٠٠

وعلى ضوء هذه المعلومات نوضح فيما يلي قيود الاستبعاد والتسوية الواجب إجرائها بورقة العمل لشركة الكبير وشركتها التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ .

شركة الكبير والشركتين التابعتين
قيود التسوية والاستبعاد بورقة العمل
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيود (أ) :	
أسهم رأس المال - الوسيط	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الوسيط	١٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الوسيط	٢٢٢ ٨٥٠
الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها - الوسيط	٩ ٩٥٠
الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة - الكبير	١٣٦ ٠٠٠
الشهرة - الكبير (١٠ ٠٠٠ - ٢٥٠ ريال)	٩ ٧٥٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوسيط - الكبير	٥٦٣ ٩٩٠
التوزيعات - الوسيط	٦٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة	١٠٤ ٥٦٠
(١١٦ ٥٦٠ ريال - ١٢ ٠٠٠ ريال).	

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بشركة الوسيط في بداية العام، وتوزيعات الشركة التابعة، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة بعد استبعاد المستفد منها، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الوسيط في بداية العام (١١٦ ٥٦٠ ريال) مطروحاً منها التوزيعات إلى الأقلية (٦٠ ٠٠٠ ريال $\times 20\%$ = ١٢ ٠٠٠ ريال).

القيد (ب):

أسهم رأس المال - الصغير	٨٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار - الصغير	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الصغير	١٦٠ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - الكبير	٣٦ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة - الوسيط	٢٠ ٠٠٠
الشهرة - الكبير (١٩٥٠ - ٥٠ ريال) + (٢٠ ٠٠٠ - ٥٠٠ ريال)	٢١ ٤٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير - الكبير	٢٠٨ ٥٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير - الوسيط	١٠٦ ٩٠٠
التوزيعات - الصغير	٢٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة	١٠٢ ٠٠٠
	(١٠٨ ٠٠٠ - ٦٠٠٠ ريال).

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية في شركة الصغير في بداية العام، واستبعاد توزيعات الشركة التابعة، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة بعد استبعاد المستنفد منها وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الصغير في بداية العام (١٠٨ ٠٠٠ ريال) وطرح التوزيعات إلى الأقلية (٢٠ ٠٠٠ ريال \times ٣٠٪ = ٦٠٠٠ ريال).

القيد (ج):

حقوق الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة	٥٨ ٠٠٠
(١٧٠ ٠٠٠ ريال \times ٢٠٪) + (٨٠ ٠٠٠ ريال \times ٣٠٪)	
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة.	٥٨ ٠٠٠

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركتين
التابعتين عن سنة ١٤٠٧ هـ.

أسهم رأس مال الشركة القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة :

Parent Company's Common Stock Owned by Subsidiary:

انطوى المدخل التقليدي الذي استخدمه المحاسبون في معالجة الملكية المقابلة على أساليب رياضية معقدة لتوزيع صافي دخل أو خسارة شركات المجموعة الموحدة لتحديد نصيب كل من المجموعة الموحدة ومساهمي الأقلية . ومن هذه الأساليب أسلوب المصفوفات والمعادلات الآتية :

ومن أهم الانتقادات التي وجهت لاستخدام المدخل الرياضي في توزيع الدخل والخسارة هو اعتماده على افتراض التصفية والتخلي عن افتراض الاستمرار عند إعداد القوائم المالية الموحدة . فضلاً عن ذلك ، يركز المدخل التقليدي على الشكل القانوني (Legal Form) للملكية التبادلية بدلاً من الجوهر الاقتصادي (Economic Substance) . ويرى البعض أنه عندما تحصل الشركة التابعة على أسهم عادية متداولة من أسهم رأس مال الشركة القابضة ، فإن العملية في جوهرها تعتبر حيازة للأسهم خزينة بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل . هذا وقد وافقت كل من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA ، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على معالجة الملكية المقابلة كأسهم خزينة . ففي رأي جمعية المحاسبة الأمريكية^(١) :

« يجب معالجة أسهم رأس مال الشركة المسيطرة التي تمتلكها شركة تابعة قبل تاريخ السيطرة كأسهم خزينة عند إعداد القوائم المالية الموحدة . وإذا قامت الشركة التابعة بعد ذلك بحيازة أو بيع أسهم أخرى من أسهم رأس مال الشركة القابضة فيجب معالجتها في القوائم المالية الموحدة كما لو كانت العملية قد تمت بمعرفة الشركة القابضة » .

وطبقاً لرأي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين^(٢) .

(١) Accounting And Reporting Standards For Corporate Financial Statements «Consolidated

Financial Statements» , A. A. A (Medison: 1957) p. 44.

(٢) . ARB N°: 51, p. 45.

«لا يجب معالجة أسهم الشركة القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة كأسهم عادية متداولة عند إعداد الميزانية العمومية الموحدة».

ويتفق المؤلف مع الرأي بأن الأسهم العادية لرأس مال الشركة القابضة المملوكة بواسطة الشركة التابعة تكون في جوهرها أسهم خزينة بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل. وهذه الحالة تشبه حالة السندات المقابلة التي سبق مناقشتها في فصل سابق. وافترضنا في هذه الحالة، أنه عندما تحصل الشركة التابعة على سندات الشركة القابضة من سوق الأوراق المالية فهي تعمل بالنيابة عن مجموعة الشركات الموحدة ككل.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن أسهم رأس مال الشركة القابضة المملوكة بواسطة الشركة التابعة، نفترض أنه في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠٦، نهاية السنة المالية، حصلت شركة طارق على ٥٠٠٠ سهم من السوق المفتوحة. وهي تعادل ٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لرأس مال الشركة القابضة (شركة سعيد) مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال، بينما كانت القيمة الإسمية للسهم ريال واحد. وفي نهاية ربيع الثاني ١٤٠٧ أعلنت شركة سعيد عن توزيعات وقامت بسدادها نقدًا بواقع ريال واحد وعشرين هللة لكل سهم.

وإذا افترضنا أن شركة طارق تقوم بالمحاسبة عن استثماراتها وفقاً لأساس التكلفة، فعندئذٍ تسجل القيود التالية عن استثماراتها في شركة سعيد.

قيود اليومية في الشركة التابعة

عن استثماراتها في أسهم رأس مال الشركة القابضة

شركة طارق

قيود اليومية

٥٠٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سعيد

غرة جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ

٥٠٠٠٠ النقدية

إثبات شراء ٥٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة

لرأس مال الشركة القابضة بسعر السهم عشرة ريالات.

٦٠٠٠ النقدية ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧

٦٠٠٠ إيراد التوزيعات المقابلة

إثبات تحصيل توزيعات بواقع ريال وعشرين هلله عن أسهم الشركة القابضة السابق شرائها وعددها ٥٠٠٠ سهم.

وعندما تقوم شركة سعيد والشركة التابعة بإعداد ورقة العمل في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ يجب أن يظهر بها قيد الاستبعاد والتسوية التالي:

شركة سعيد والشركة التابعة

قيود الاستبعاد والتسوية بورقة العمل الجزئية

في ١٤٠٧/٤/٣٠ هـ

القيود (ب)

٥٠٠٠٠ أسهم الخزينة - شركة سعيد

٥٠٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سعيد - شركة طارق.

تحويل استثمار الشركة التابعة في أسهم رأس مال الشركة القابضة إلى أسهم خزينة.

القيود (ج):

٦٠٠٠ إيراد التوزيعات المقابلة - شركة طارق

٦٠٠٠ التوزيعات - شركة السعيد

استبعاد توزيعات الشركة القابضة التي حصلت عليها الشركة التابعة.

ويتضح أن القيد الثاني أدى إلى استبعاد توزيعات الشركة القابضة المتعلقة بأسهم الخزينة الموحدة. وترتب على هذه المعالجة أن التوزيعات في القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة أصبحت ١١٤٠٠٠ ريال (١٢٠٠٠٠ - ٦٠٠٠ ريال = ١١٤٠٠٠ ريال)، وهي تمثل التوزيعات المتعلقة بالأسهم العادية المتداولة لرأس مال الشركة القابضة وعددها ٩٥٠٠٠ سهم بواقع ريال واحد وعشرين هلله للسهم، وذلك من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل.

الملاحظات المستتجة من المشكلات الخاصة :

Concluding Comment On Special Problems:

لقد ناقشنا في هذا الفصل عدداً من المشكلات الخاصة التي قد تظهر عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ولم نتناول في هذا الصدد كيفية حساب ربحية السهم بالنسبة للشركة الموحدة لأن المعايير المتعلقة بحساب هذه الربحية سبق أن درسها الطالب في المحاسبة المتوسطة، وتطبق هذه المعايير في معظم الأحوال على الربحية الموحدة للسهم. وتنشأ المشكلة الأساسية عند تحديد الربحية الموحدة للسهم عندما يكون لدى الشركة التابعة أوراق مالية معادلة، أو بمعنى آخر مخفضة لربحية السهم، ومثل هذه الحالة تستلزم أساليب فنية متقدمة ومعالجة متخصصة ولا نجد مبرراً لعرضها في هذا المرجع.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة:

- (١) يتطلب الرأي المحاسبي رقم ١٦ لمجلس المبادئ المحاسبية الأمريكية الخاص بعمليات الاندماج، استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن حياة الشركة القابضة لكل أوجزء من حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، حتى وأن كانت عملية الاندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. ناقش المبررات التي تؤيد هذا المتطلب.
- (٢) بافتراض أن شركة قابضة اشترت حقوق الأقلية في صافي أصول شركتها التابعة بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية، فما المعالجة المحاسبية المناسبة لهذا الفرق؟ إشرح.
- (٣) لماذا تحقق الشركة القابضة مكاسب أو خسائر عندما تصدر شركتها التابعة أسهماً عادية إلى الجمهور بسعر للسهم يختلف عن قيمة السهم الدفترية في استثمار الشركة القابضة في الأسهم العادية للشركة التابعة؟ إشرح.
- (٤) إشرح كيف تتأثر حقوق الأقلية في صافي أصول شركة تابعة، بامتلاك الشركة القابضة لنسبة ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة، ولنسبة ٦٠٪ من الأسهم الممتازة (٧٪) المتداولة، المجموعة والمشاركة في الأرباح بالكامل، والخاصة بالشركة التابعة.
- (٥) إشرح كيف تتأثر السجلات المحاسبية للشركة القابضة عندما تشتري الشركة التابعة كل أوجزء من أسهمها العادية المتداولة المملوكة بواسطة الأقلية من حملة الأسهم وتودعها خزيتها.
- (٦) «تؤدي معالجة أسهم الخزينة والتي تمثل الأسهم العادية المتداولة للشركة القابضة المملوكة بمعرفة الشركة التابعة إلى التقرير عن صافي الدخل الموحد بأكثر من اللازم، والتقرير عن حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة بأقل من اللازم». هل توافق على هذه العبارة؟ إشرح.

(٧) لا تحصل أسهم الخزينة التي تمتلكها شركة ما على توزيعات للأرباح، وعلى الرغم من ذلك فقد حصلت شركة تابعة على توزيعات عن الأسهم التي تمتلكها من أسهم شركتها القابضة. ولغرض إعداد القوائم المالية الموحدة، فقد اعتبرت أسهم الشركة القابضة هذه معادلة لأسهم الخزينة للمجموعة الموحدة ككل. هل هناك عدم اتساق في هذه المعالجة؟ إشرح.

(٨) هل يستلزم الإعلان عن توزيع أرباح في شكل أسهم بمعرفة الشركة التابعة أي معالجة خاصة في استبعادات وتسويات ورقة العمل؟ إشرح.

(٩) هل تستبعد المكاسب أو الخسائر المحققة بمعرفة الشركة القابضة عن بيع جزء من استثماراتها في الأسهم العادية للشركة التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة؟ إشرح.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ - يترتب على إصدار شركة تابعة أسهماً عادية للجمهور مقابل سعر بيع صافي للسهم ٢٦ ريالاً، أن:

أ - تكون هناك مكاسب غير تشغيلية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم، في استثمار الشركة القابضة في التابعة أكثر من ٢٦ ريالاً.

ب - تكون هناك مكاسب غير عادية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم في استثمار الشركة القابضة في التابعة أقل من ٢٦ ريالاً.

ج - تكون هناك خسائر غير عادية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم في استثمار الشركة القابضة في التابعة أكثر من ٢٦ ريالاً.

د - تكون هناك خسائر غير تشغيلية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم في استثمار الشركة القابضة في التابعة أكثر من ٢٦ ريالاً.

٢ - يجب أن تعالج الأسهم العادية للشركة القابضة والمملوكة بمعرفة الشركة

التابعة، عند إعداد القوائم المالية الموحدة:

- أ - كأسهم عادية متداولة .
- ب - كأسهم عادية ملقاة .
- ج - كأسهم خزينة - عادية .
- د - كبنء آخر هو.....

٣ - يجب أن يتم حساب حقوق الأقلية من حملة الأسهم الممتازة للتابعة، في صافي أصول الشركة التابعة بضرب عدد الأسهم الممتازة المملوكة بواسطة الأقلية من حملة هذه الأسهم في:

- أ - سعر استدعاء السهم الممتاز .
- ب - قيمة للتصفية للسهم الممتاز .
- ج - قيمة اعتبارية للسهم الممتاز .
- د - القيمة العادلة الجارية للسهم الممتاز .

٤ - يجب أن تعالج أسهم الخزينة لشركة تابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة:

- أ - كأسهم ملقاة .
- ب - كأسهم خزينة للمجموعة الموحدة ككل .
- ج - كمقابل للأرباح المحتجزة الموحدة .
- د - كأسهم خزينة للشركة القابضة .

٥ - يجب أن تستخدم الشركة القابضة أساس الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الأسهم الممتازة للشركة التابعة:

- أ - في جميع الحالات .
- ب - إذا أعلنت الشركة التابعة عن توزيع أرباح على الأسهم الممتازة .
- ج - إذا كانت الأسهم الممتازة مشاركة في الأرباح .
- د - إذا لم تعلن الشركة التابعة عن توزيع أرباح وكانت الأسهم الممتازة مجمعة للأرباح .

٦ - يجب أن يتم حساب الشهرة الناتجة عن الاندماج، عندما تستحوذ الشركة

القابضة على كل من الأسهم العادية والأسهم الممتازة للشركة التابعة من خلال عملية الاندماج تلك، على أساس:

- أ - التكلفة المخصصة للأسهم الممتازة فقط.
- ب - التكلفة المخصصة للأسهم العادية فقط.
- ج - التكلفة المخصصة لكل من الأسهم الممتازة والأسهم العادية.
- د - قياس آخر هو

التمرين الثاني:

اشترت «شركة العباسي» في غرة شعبان سنة ١٤٠٤ هـ، بداية العام المالي، ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأموي» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وفيما يلي بعض من العمليات المقابلة التي تمت بين شركة العباسي وشركة الأموي في الفترة التالية على غرة شعبان ١٤٠٤ هـ:

١ - أعلنت شركة الأموي في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٥ هـ عن توزيع أرباح في شكل أسهم بنسبة ١٠٪ عن أسهمها العادية المتداولة ومقدارها ١٠٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالاً، والقيمة العادلة الجارية له ١٨ ريالاً. وقد تم إصدار الأسهم التي أعلن عن توزيعها كأرباح في ١٨ من جمادي الآخرة ١٤٠٥ هـ، وعددها ١٠٠٠ سهم.

٢ - اشترت شركة الأموي في ٢٨ من رجب ١٤٠٥ هـ من سوق الأوراق المالية ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة العباسي وعددها ١٠٠٠٠ سهم والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وذلك مقابل ١٥٠٠٠ ريال نقداً. ولم تعلن شركة العباسي عن أي توزيعات خلال العام المنتهي في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة العباسي والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ، وذلك عن العمليات المقابلة السابقة.

التمرين الثالث :

كان قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية «لشركة السلامة» في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ، على النحو التالي :

أسهم ممتازة ٨٪ مجمعة للأرباح، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وهناك متأخرات توزيعات أرباح عن سنتين، المصرح بها والمصدرة والمندولة ١٠٠ ٠٠٠ سهم، قابلة للاستدعاء بمبلغ ١,١ ريال للسهم بالإضافة إلى متأخرات توزيعات الأرباح.	١٠٠ ٠٠٠ ريال
أسهم عادية، القيمة الإسمية للسهم ريالان، المصرح بها، والمصدرة والمندولة ١٠٠ ٠٠٠ سهم	٢٠٠ ٠٠
علاوة الإصدار - أسهم عادية	١٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٧٥٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	<u><u>١ ٢٠٠ ٠٠٠</u></u>

وقد اشترت «شركة الموسى» في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ، ٥٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم الممتازة المتدولة، و ٧٥ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتدولة لشركة السلامة، بتكلفة إجمالية - مشتملة على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج - مقدارها ١ ٠٣٠ ٥٠٠ ريال. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة السلامة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ مساوية لقيمها الدفترية.

المطلوب :

الإجابة عن الأسئلة التالية (مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك)

أ - ما المبلغ الذي يخصص من التكلفة الإجمالية (١ ٠٣٠ ٥٠٠ ريال) لأسهم شركة السلامة الممتازة؟

ب - ما قيمة حقوق الأقلية من حاملي الأسهم الممتازة في صافي أصول شركة السلامة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ؟

جـ - ما قيمة الشهرة التي حصلت عليها شركة الموسى في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ؟

د - ما قيمة حقوق الأقلية من حاملي الأسهم العادية في صافي أصول شركة السلامة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ؟

التمرين الرابع:

ظهرت في الميزانية العمومية الموحدة «شركة الجبرتي» وشركتها التابعة والمملوكة بنسبة ٨٥٪ في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٤ هـ، شهرة بمبلغ ٦٥٤٠٠ ريال، وحقوقاً للأقلية في صافي أصول التابعة بمبلغ ٢٢٨٠٠ ريال. وقد دفعت شركة الجبرتي في غرة ربيع الثاني سنة ١٤٠٤ هـ مبلغ ١٠٠٠٠ ريال نقداً إلى الأقلية من حملة الأسهم والذين يمتلكون ٥٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الحوت» والبالغ عددها ١٠٠٠٠ سهم.

المطلوب:

حساب الشهرة وحقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة لتضمينها في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الجبرتي والشركة التابعة في غرة ربيع الثاني سنة ١٤٠٤ هـ.

التمرين الخامس:

أسست «شركة الشاعر» «شركة الناظر» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ، ودفعت مبلغ ٤٠٠٠٠ ريال نقداً مقابل الحصول على ١٠٠٠٠ سهم من أسهم شركة الناظر في ذلك التاريخ، وكانت القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً. وقد أصدرت شركة الناظر في الثالث من المحرم ١٤٠٣ هـ، قبل بدء التشغيل، ٢٠٠٠ سهم من أسهمها العادية للجمهور، وكانت قيمة المحصل الصافي عن هذا الإصدار ١١٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد قيمة المكاسب أو الخسائر غير التشغيلية لشركة الشاعر، والتي نتجت عن إصدار شركة الناظر أسهماً عادية للجمهور.

التمرين السادس:

قام محاسب «شركة أبا الخيل» بإجراء قيد الاستبعاد في ورقة العمل المؤقت التالي، في ٣٠ من رمضان ١٤٠٦ هـ، وقبل إعلان شركتها التابعة، «شركة الجار الله»، عن توزيع أرباح في شكل أسهم بنسبة ١٥٪ في ذلك التاريخ: القيد (أ)

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالان - الجار الله	٨٠٠٠٠
علاوة الإصدار - الجار الله	٤٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الجار الله (١٣٠ ٠٠٠ - ١٠ ٠٠٠)	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة - أبا الخيل	١٠ ٠٠٠
دخل الاستثمار في التابعة - أبا الخيل	٧٠ ٠٠٠
الشهرة - الجار الله	٢٠ ٠٠٠
٣٤٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الجار الله - أبا الخيل.	

لاستبعاد الاستثمار في التابعة، وما يقابله من حسابات حقوق الملكية للتابعة في بداية السنة، ودخل الاستثمار من التابعة، ولتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية (والقيم الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً التي تم الحصول عليها للشهرة.

وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم من الأسهم التي تم إصدارها كتوزيع للأرباح بمعرفة شركة الجار الله ٥ ريالات. وبلغ صافي مبيعات شركة أبا الخيل ٨٤٠ ٢٠٠ ريال، وإجمالي التكاليف والمصروفات ٦٦٨ ٥٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيد الاستبعاد والتسوية المعدل في ورقة العمل الخاص بشركة أبا الخيل والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٦ هـ، ليعكس آثار توزيع شركة الجار الله لأرباح في صورة أسهم، مع إغفال الشرح وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

ب - إجراء قيد الإقفال الخاص بشركة أبا الخيل في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦ هـ، مع إغفال الشرح وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

التمرين السابع :

تمتلك «شركة السالم» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، تاريخ الاندماج بين «شركة الجارم» وشركة السالم وفقاً لأسلوب الشراء، تصريحاً بإصدار ٥٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية ٥ ريالات للسهم، ومصدر منها ٢٠٠٠٠ سهم (يبلغ صافي المحصل عن هذا الإصدار ١٦٠٠٠٠ ريال)، ولديها ٥٠٠ سهم بالخزينة بتكلفة إجمالية مقدارها ٥٥٠٠ ريال. وكان رصيد حساب الأرباح المحتجزة في دفاتر شركة السالم ٢٤٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب :

إجراء قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة بشركة الجارم والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، للمحاسبة عن أسهم خزينة الشركة التابعة باعتبارها ألغيت.

التمرين الثامن :

حققت «شركة دنقل»، التابعة والمملوكة «لشركة الخيمة»، صافي دخلا قدره ٣٤٢٨٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ هـ. وقد أعلنت شركة دنقل عن توزيع أرباح بمعدل ١٢ ريالاً عن كل سهم من أسهمها الممتازة (القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال بمعدل ١٢٪ ومجموعة للأرباح)، المتداولة وعددها ١٠٠٠٠ سهم، وتوزيع أرباح بمعدل ٨ ريال عن كل سهم من أسهمها العادية المتداولة، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وعددها ٨٠٠٠٠ سهم. وتمتلك «شركة الخيمة» ٧٠٠٠ سهم ممتاز، و ٦٠٠٠٠ سهم عادي من أسهم شركة دنقل. وليست هناك متأخرات توزيعات أرباح عن الأسهم الممتازة.

المطلوب :

إعداد ورقة عمل تبين فيها توزيع صافي دخل شركة دنقل (٣٤٢٨٠٠ ريال)

عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، بين صافي الدخل الموحد وحقوق الأقلية في صافي دخل التابعة.

التمرين التاسع :

أسست «شركة الوادي» في الثاني من المحرم ١٤٠٧ هـ «شركة عدن» بأسهم مصرح بها عددها ١٠٠٠٠ سهم، بقيمة إسمية ٥ ريالات للسهم. وقد اشترت شركة الوادي ٤٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة عدن بسعر ٨ ريالات للسهم، كما قامت «شركة الراشد»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة الوادي، بشراء باقي الأسهم المصرح بها وعددها ٦٠٠٠ سهم بسعر ٨ ريالات للسهم. وقد حققت شركة عدن صافي دخلاً قدره ٨٠٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٧ هـ، وأعلنت عن توزيع أرباح بواقع ريالان عن كل سهم في ٢٨ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، على أن تدفع في ٢٥ من المحرم سنة ١٤٠٨ هـ.

المطلوب :

إجراء قيود اليومية وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة، لتسجيل نتائج عمليات شركة عدن عن سنة ١٤٠٧ هـ في السجلات المحاسبية لكل من شركتي الوادي والراشد، مع إغفال الشرح.

ثالثاً - الحالات :

الحالة الأولى :

تحتاج «شركة البدر»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة النوري، إلى تمويل إضافي طويل الأجل. وقد قامت شركة البدر، بناءً على تعليمات من «شركة النوري» بعرض ٥٠٠٠ سهم من أسهمها العادية غير المصدرة سلفاً، القيمة الإسمية للسهم ريالان، على مساهمي شركة النوري بسعر السهم ١٠ ريالات. وقد تم الاكتتاب فيها بالكامل بمعرفة مساهمي شركة النوري، وتم إصدارها في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٦ هـ مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال نقداً. وأصبحت ملكية شركة النوري، بعد عملية إصدار هذه الأسهم، تتمثل في ٤٥٠٠٠ سهم أو ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة البدر وعددها

٥٠٠٠٠ سهم، كما أن مساهمي شركة النوري يمتلكون ٥٠٠٠ سهم أو ١٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة البدر. وقد قام محاسب شركة النوري بحساب مكاسب غير تشغيلية مقدارها ٤٠٠٠ ريال تمهيداً لإثباتها في السجلات المحاسبية للشركة، وذلك بناءً على المقارنة التي أجراها بين حصة الشركة في صافي أصول شركة البدر بعد إصدار الأسهم على أساس نسبة ملكية مقدارها ٩٠٪، وبين حصة الشركة في صافي أصول الشركة التابعة قبل إصدار الأسهم على أساس ملكية نسبتها ١٠٠٪. وقد رفض المراقب المالي لشركة النوري إثبات المكاسب التي حددتها المحاسب في دفاتر الشركة، مشيراً إلى أن الأسهم التي أصدرت وعددها ٥٠٠٠ سهم، لم تصدر لأطراف خارجية بل إلى حاملي أسهم شركة النوري، وأن هناك مبدأ محاسبي أساسي يقضي بأنه لا يمكن لأي شركة تحقيق أرباح من عملية إصدار أسهم عادية إلى مساهميها.

المطلوب:

تقييم الاعتراضات التي قدمها المراقب المالي لشركة النوري.

الحالة الثانية:

اشترت «شركة المنفلوطي» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣هـ، كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة السعدي» نقداً، و ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة العوضي». ومن بين ما تتضمنه أصول شركة السعدي استثماراً في ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشايع»، واستثماراً في ٣٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة العوضي.

المطلوب:

مناقشة المبادئ المحاسبية التي يجب على شركة المنفلوطي استخدامها في المحاسبة عن استثمارها في شركة السعدي، وعند إصدار قوائمها المالية التي تعقب عملية الاندماج مع شركة السعدي.

الحالة الثالثة:

أسست «شركة العتقري»، شركة صناعية، في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠١هـ، «شركة البدوامي»، شركة تمويل، التابعة والمملوكة لها بالكامل، لكي

تحصل شركة العنقري على أقساط عقود بيع منتجاتها. وقد اشترت شركة العنقري كافة الأسهم العادية لشركة الدوامي وعددها ١٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ.

وقد بلغ متجمع رصيد الأرباح المحتجزة لشركة الدوامي حتى ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٤ هـ مبلغ ١٢٠٠٠٠ ريال، والذي انعكس أيضاً في حساب الأرباح المحتجزة في التابعة في دفاتر شركة العنقري وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة. وقد أعلنت شركة الدوامي في ٣٠ من صفر ١٤٠٤ هـ، تاريخ إقفال الدفاتر، عن توزيع أرباح في شكل أسهم بنسبة ١٠٠٪ وأصدرتها. وفيما يتعلق بتوزيعات الأرباح فقد حولت شركة الدوامي مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال من حساب أرباحها المحتجزة إلى حساب أسهم رأس مالها العادية. وقد طلب البنك الذي يوفر الائتمان لشركة الدوامي القوائم المالية المستقلة لكل من شركة العنقري وشركة الدوامي بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة، وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٤ هـ. والمراقب المالي لشركة العنقري مهتم بعدم الاتساق الناتج عن وجود رصيد في حساب الأرباح المحتجزة بالتابعة في دفاتر شركة العنقري قدره ١٢٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من صفر ١٤٠٤ هـ، بينما يبلغ رصيد حساب الأرباح المحتجزة بشركة الدوامي ٧٠٠٠٠ ريال في ذلك التاريخ. وقد سأل المراقب المالي عن رأيك في مدى ملائمة تحويل مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال من حساب الأرباح المحتجزة بالتابعة في دفاتر شركة العنقري إلى حساب علاوة الإصدار الخاص بالشركة نفسها.

المطلوب:

ما رأيك في اقتراح المراقب المالي؟ إشرح.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

يبلغ عدد الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأهواني»، التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ «لشركة الحلواني»، ١٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ، تاريخ اندماج شركة الأهواني وشركة الحلواني،

وبإجمالي حقوق ملكية يبلغ ٣٠٠٠٠٠ ريال، وإجمالي رأس مال مدفوع يعادل في قيمته الأرباح المحتجزة في ذلك التاريخ. وقد ظهرت شهرة قيمتها ٤٠٠٠٠ ريال (العمر الاقتصادي المتبقي ٤٠ عاماً)، وحقوقاً للأقلية في صافي أصول الشركة التابعة مقدارها ٦٠٠٠٠ ريال في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الحلواني والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي أصول شركة الأهواني القابلة للتحقق ذاتياً مساوية لقيمتها الدفترية في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ.

وقد دفعت شركة الحلواني مبلغ ٤٤٠٠٠ ريال في غرة ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ، إلى الأقلية من حاملي الأسهم مقابل الحصول على ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة الأهواني. وحقت شركة الأهواني صافي دخلاً عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ قدره ٩٠٠٠٠ ريال، وأعلنت عن توزيعات ودفعتها بواقع ٣ ريالات عن كل سهم (خلال ربيع الأول ١٤٠٦ هـ).

المطلوب:

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الحلواني والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ. تستنفد شركة الحلواني الشهرة على عمر اقتصادي قدره ٤٠ عاماً، ويتم تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

أصدرت «شركة الرياضي» ٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريالاً)، كما دفعت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وقدرها ١٤٠٠٠٠ ريال، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٦ هـ. مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة العربي» من خلال عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وتتكون حقوق الملكية لشركة العربي في تاريخ الاندماج من الآتي:

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٤٠٠ ٠٠٠	ريال
علاوة الإصدار	٣٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢٥٠ ٠٠٠	
إجمالي رأس المال المدفوع والأرباح المحتجزة	٩٥٠ ٠٠٠	ريال
يخصم: أسهم خزينة، ٢٠ ٠٠٠ سهم، بالتكلفة	٥٠ ٠٠٠	
إجمالي حقوق الملكية	٩٠٠ ٠٠٠	ريال

وقد أعلنت شركة العربي في ٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ عن توزيع أرباح بواقع ٠,١٠ ريال عن كل سهم، تدفع في سنة ١٤٠٧ هـ. وبلغ صافي دخل شركة العربي ٩٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الرياضي لتسجيل نتائج عمليات شركة العربي عن سنة ١٤٠٦ هـ، وفقاً لأساس الملكية مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الرياضي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثالثة:

كانت الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة «شركة الربيع» وشركتها التابعة والمملوكة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

شركة الربيع والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ

القيد (أ):

أسهم رأس المال - الزهور	١٠ ٠٠٠
علاوة الاصدار - الزهور	٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة - الزهور (٠,٠٢ × ٨٠ ٠٠٠)	١ ٦٠٠
الأرباح المحتجزة بالتابعة - الربيع (٠,٩٨ × ٨٠ ٠٠٠)	٧٨ ٤٠٠
دخل الاستثمارات في التابعة - الربيع (٠,٩٨ × ٤٠ ٠٠٠)	٣٩ ٢٠٠
الاستثمار في أسهم شركة الزهور - الربيع (٠,٩٨ × ١٨٠ ٠٠٠)	١٧٦ ٤٠٠
التوزيعات - الزهور	١٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٣ ٠٠٠ - ٢٠٠)	٢ ٨٠٠

لاستبعاد الاستثمار في التابعة وما يرتبط به من حسابات
حقوق ملكية للتابعة في بداية السنة، ودخل الاستثمار من
التابعة، ولتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة
التابعة في بداية السنة (٣٠٠٠ = ٠,٠٢ × ١٥٠ ٠٠٠) مطروحاً
منه توزيعات الأقلية (٢٠٠ = ٠,٠٢ × ١٠ ٠٠٠).

القيد (ب):

حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة (٠,٠٢ × ٤٠ ٠٠٠)	٨٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	٨٠٠
لتحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ.	

وقد أصدرت «شركة الزهور» ١٠٠٠ سهم إضافي من أسهمها العادية إلى

شركة الربيع بقيمة إسمية للسهم ريالاً واحداً مقابل ٢٠ ريالاً عن السهم، وذلك في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٦ هـ (يتم تجاهل تكاليف إصدار الأسهم). وقد أعلنت شركة الزهور في ٣٠ من شوال ١٤٠٧ هـ عن توزيع أرباح بواقع ٢ ريال عن كل سهم، وكان صافي دخلها عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ مبلغ ٣٥ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الربيع لتسجيل نتائج عمليات شركة الزهور عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ، وفقاً لأساس الملكية، مع تقريب النسبة الجديدة لحقوق شركة الربيع في شركة الزهور لأقرب رقمين عشريين، وكافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الربيع والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي القوائم المالية المستقلة والموحدة «لشركة البدائع» وشركتها التابعة، «شركة الرس» والمملوكة بالكامل، عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٤ هـ. وتستخدم كلتا الشركتين حسابات مقابلة عن الدائنية والمديونية بينهما.

شركة البدائع والشركة التابعة
القوائم المالية المستقلة والموحدة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

قوائم الدخل والإيرادات	شركة البدائع	شركة الرس	الموحدة
قوائم الدخل			
الإيرادات	١٠٠٠٠ ٠٠٠	٤٦٠٠ ٠٠٠	١٢٩٠٠ ٠٠٠
صافي المبيعات	٣٧٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٣٨٢٥٠
إيرادات أخرى			
إجمالي الإيرادات	١٠٣٧٠ ٠٠٠	٤٦٢٠ ٠٠٠	١٢٩٣٨٢٥٠
التكاليف والمصروفات:			
تكلفة الصناعة المبيعة	٦٧٠٠ ٠٠٠	٣٠٨٢ ٠٠٠	٨٠٨٥٣٠٠
مصروفات العمليات الأخرى	٢٩٢٠ ٠٠٠	١٢٨٨ ٠٠٠	٤٢٠٩٢٥٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩٦٢٠ ٠٠٠	٤٣٧٠ ٠٠٠	١٢٢٩٤٥٥٠
صافي الدخل	٦٥٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	٦٤٣٧٠٠
قوائم الأرباح المحتجزة			
رصيد الأرباح المحتجزة	٢٤٢٠ ٠٠٠	٨٢٥ ٠٠٠	٢٥٢٩٣٠٠
في بداية السنة	٦٥٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	٦٤٣٧٠٠
يضاف: صافي الدخل			
حقة فرعية	٣٠٧٠ ٠٠٠	١٠٧٥ ٠٠٠	٣١٧٣ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات	٣٠٠ ٠٠٠	١٧٥ ٠٠٠	٢٩٧ ٠٠٠
رصيد الأرباح المحتجزة	٢٧٧٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	٢٨٣٦ ٠٠٠
في نهاية السنة			
الميزانيات العمومية			
الأصول			
حسابات مدنية (ودائع) مقابلة	٥٢٠ ٠٠٠	(٥٢٠ ٠٠٠)	٣٠٠ ٠٠٠
استثمارات قصيرة الأجل	٤٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	١٦٩٣٤٠٠
الخزائن السلعية	١١٠ ٠٠٠	٦١٠ ٠٠٠	٤١٧٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم شركة الرس	٢٨٠٠ ٠٠٠	١٣٧٠ ٠٠٠	٤٧٥٠٠
أصول أخرى			
الشهرة			
إجمالي الأصول	٥٩١٧٥٠٠	١٦٦٠ ٠٠٠	٦٤٤١٠٠٠

إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٠٧٥٠٠٠	ريال	٥٦٠٠٠٠	ريال	٢٦٣٥٠٠٠	ريال
أشهر رأس المال، القسمة	١٠٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	
الأسهم المسددة ١٠ ريال	٢٧٧٠٠٠٠		٩٠٠٠٠٠		٢٨٧٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٢٢٥٠٠				(٧٠٠٠٠)	
الأرباح المحتجزة في التكلفة	(٥٠٠٠٠)					
أشهر مخزنية	٥٩١٧٥٠٠	ريال	١٦١٠٠٠٠	ريال	٦٤٤١٠٠٠	ريال

معلومات إضافية :

١ - تم تقويم صافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الرس بعدالة بقيمتها لدفترية في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٢ هـ، تاريخ اندماج كل من شركة البدائع وشركة الرس، ومع ذلك فقد كانت هناك زيادة في استثمار شركة البدائع في شركة الرس عن القيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الرس مقدارها ٥٠٠٠٠٠ ريال تم تخصيصها للشهرة التي قدر العمر الاقتصادي لها بأربعين عاماً.

٢ - باعت شركة البدائع بضاعة إلى شركة الرس معلاة بنسبة الإضافة العادية لشركة البدائع.

٣ - اشترت شركة الرس ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة البدائع في ١٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، كما اشترت شركة البدائع أسهم الخزينة الخاصة بها في ٢٦ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب :

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة البدائع والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٤ هـ، والتي سبق أن أعدتها شركة البدائع، وذلك مع تجاهل ضرائب الدخل، وإغفال الشروحات الخاصة بالاستبعادات.

المشكلة الخامسة

فيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة «عيزة» وشركتيها التابعتين عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ:

شركة عنيزة والشركتان التابعتان
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ

قوائم الدخل	شركة عنيزة	شركة بريدة	شركة المنقب
الإيرادات			
صافي المبيعات	١ ١٢٠ ٠٠٠ ريال	٩٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال
مبيعات مقابلة	١٢٠ ٠٠٠		
دخل الاستثمار في التابعة	٤٤ ٠٠٠		
إجمالي الإيرادات	١ ٢٠٤ ٠٠٠ ريال	٩٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات			
تكلفة المصنعة المبيعة	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٥٠ ٠٠٠ ريال	٥٥٠ ٠٠٠ ريال
تكلفة المصنعة المسمة المقابلة	١٠٠ ٠٠٠		
مصروفات العمليات	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٨٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٠٤ ٠٠٠ ريال	١٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٠ ٠٠٠ ريال
قوائم الأرباح المحتجزة			
رصيد الأرباح المحتجزة	١ ٢٦ ٢٠٠ ريال	١٠٧ ٠٠٠ ريال	١٠٠ ٠٠٠ ريال
في بداية السنة	١٠٤ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
بصاف صافي الدخل			
حذف فريفة	٢٣٠ ٢٠٠ ريال	٣٠٧ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال
بمخصص التوزيعات	٢٢ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة			
في نهاية السنة	٢٠٨ ٢٠٠ ريال	١٣٢ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال
الميزانيات العمومية			
الأصول			
حسابات معينة (ودائع) مقابلة	٦٣ ٤٠٠ ريال	(٤٦ ٠٠٠) ريال	(٢٢ ٤٠٠) ريال
المخزون السلعي	٢٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠
الاستثمار في الأسهم تابعة لشركة بريدة	٣٠٥ ٦٠٠		
الاستثمار في سندات شركة بريدة	٢٠ ٨٠٠		
الاستثمار في الأسهم			
مساهمة شركة المنقب	٧ ٠٠٠		
الاستثمار في الأسهم العادية			
شركة المنقب	١٩٦ ٠٠٠		
صافي حرج	٨٣٦ ٤٠٠	٥٥٥ ٠٠٠	٥١٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٧١٩ ٢٠٠ ريال	٦٠٤ ٠٠٠ ريال	٦٠٢ ٢٠٠ ريال

الإلتزامات وحقوق الملكية			
توزيعات مستحقة	٢٢ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	
السندات	٢٨٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
السندات القابلة		٢٥ ٠٠٠	
خصم إصدار السندات	(٨ ٠٠٠)	(١٠ ٠٠٠)	
خصم إصدار السندات القابلة		(٢ ٠٠٠)	
التزامات أخرى	٢١٢ ٠٠٠	٧٨ ٠٠٠	١٠٧ ٦٠٠
أسهم متارة، القيمة			٥٠ ٠٠٠
الاسمية ٢٠ ريالاً	٤٠٠ ٠٠٠		
أسهم رأس مال عادية،			
القيمة الاسمية ١٠ ريالات	٦٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٠٨ ٢٠٠	١٣٢ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	١ ٧١٩ ٢٠٠ ريال	٦٠٤ ٠٠٠ ريال	٦٠٢ ٦٠٠ ريال

معلومات إضافية

١ - يظهر حساب استثمار شركة عنيزة في أسهم رأس مال شركة بريدة على النحو التالي:

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة بريدة

التاريخ	بيانات	مطابق	مطابق	وصيد
سنة ١٤٠٨ هـ				
٢ من المحرم	تكلفة شراء ٥٠٠٠ سهم	٧١ ٤٠٠		٧١ ٤٠٠
٣٠ من محادي الآخر	٢٠ / من التوزيعات المعلن عنها			٦٢ ٤٠٠
٣٠ من محادي الآخر	٢٠ / من صافي الدخل عن الفترة من ١/٢ حتى ٦/٣٠ .	١٢ ٠٠٠		٧٤ ٤٠٠
عرة رخص	تكلفة شراء ١٥ ٠٠٠ سهم	٢٢٣ ٢٠٠		٢٩٧ ٦٠٠
٣٠ من ذي الحجة	٨٠ / من التوزيعات المعلن عنها			٢٧٣ ٦٠٠
٣٠ من ذي الحجة	٩٠ / من صافي الدخل عن الفترة من ١٢/٣٠ حتى ٧/١	٣٢ ٠٠٠		٣٠٥ ٦٠٠

٢ - لم يستخدم محاسب شركة عنيزة أساس الملكية عند إجراء قيود اليومية الخاصة باستثمارات الشركة في الأسهم العادية والأسهم الممتازة لشركة المذهب. وقد اشترت شركة عنيزة ٢٥٠ سهلاً ممتازاً من أسهم شركة المذهب مشاركة بالكامل في الأرباح وغير مجمعة لها مقابل مبلغ ٧٠٠٠ ريال، كما اشترت ١٤ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية للشركة نفسها بمبلغ ١٩٦ ٠٠٠ ريال، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٨ هـ. ويمكن تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج لضعفها.

٣- يشتمل مخزون شركة المذنب في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ، على بضاعة قيمتها ٢٢ ٤٠٠ مشتراة من شركة عنيزة، ولم يتم سداد قيمتها بعد.

٤- اشترت شركة عنيزة من سوق الأوراق المالية ٢٥ سنداً من سندات شركة بريدة بمبلغ ٢٠ ٨٠٠ ريال، والقيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ ريال بمعدل فائدة أسمى قدره ٦٪، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ. وتسدد فوائد السندات في ٣٠ من ذي الحجة، وتستحق السندات في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١٠ هـ.

٥- كانت شركة بريدة مدينة لشركة عنيزة بمبلغ ١٧ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ نتيجة سلفة نقدية غير حاملة للفوائد.

المطلوب:

أ- إجراء قيود التسوية اللازمة في دفاتر شركة عنيزة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، للمحاسبة عن استثمارات في الأسهم الممتازة والعادية لشركة المذنب باستخدام أساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب- إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة وما يرتبط بها من استبعادات في ورقة العمل، والخاصة بشركة عنيزة وشركتيها التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السادسة

اشترت «شركة الدمام» كافة الأسهم العادية المتداولة، و ٢٠٪ من الأسهم الممتازة «لشركة الطائف» في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠١ هـ مقابل مبلغ ١٥١ ٠٠٠ ريال، مشتملاً على التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج. وكان رصيد حساب الأرباح المحتجزة لشركة الطائف في ذلك التاريخ ٤١ ٠٠٠ ريال. ولم يكن هناك اختلافاً جوهرياً بين القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق والالتزامات والأسهم الممتازة لشركة الطائف، وقيمها الدفترية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠١ هـ.

ونعرض فيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة الدمام وشركة الطائف عن سنة ١٤٠٢ هـ:

شركة النعام والشركة التابعة
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ

شركة النعام	شركة الطائف	قائمة الدخل
		الإيرادات:
ريال	١٥٦٢٠٠٠	صافي المبيعات
	٣٣٨٠٠٠	مبيعات مقابلة
ريال	١٢٦٠٠٠٠	إيراد عقود مكتب
	٧٩٠٠٠	إيراد عقود مكتب مقابل
	١٩١٤٩	إيراد فوائد
	٤٢٥٠٠	دخل الاستثمار في التابعة
	٥٠٠	إيراد توزيعات مقابلة
	٤٠٠٠	مكاسب بيع أراضي مقابلة
	٨٥١	إيراد (ومصروف) فوائد مقابلة
	(٨٥١)	
ريال	١٢٨٨١٤٩	إجمالي الإيرادات
ريال	١٨٦٧٠٠٠	التكاليف والمصروفات:
	٩٤٢٥٠٠	تكلفة الصناعة للمبيعة
	٢١٢٥٠٠	تكلفة الضامة المبيعة المقابلة
ريال	٧٨٩٥٠٠	تكلفة إيراد العقود المكتسب
	٦٢٥٠٠	تكلفة إيراد العقود المكتسب المقابل
	٣٦٠٠٠٠	مصروفات العمليات
	٣١١٤٩	مصروف الفوائد
ريال	١٢٤٣١٤٩	إجمالي التكاليف والمصروفات
ريال	٤٥٠٠٠	صافي الدخل
		قائمة الأرباح المحتجزة
ريال	٤٩٥٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة
	٤٥٠٠٠	بضاف: صافي الدخل
ريال	٩٤٥٠٠	جدة فرعية
	٢٥٠٠	بخصم: التوزيعات
ريال	٩٢٠٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة
ريال	٣٠٥٣٦١	

الميزانين الموميتان			
الأصول			
ريال	٢١ ١٨٩	ريال	٣٥ ٨١١
			حسابات مدينة (ودائنة) مقابلة
			الزيادة في التكاليف
			والأرباح عن فواتير
	٣٠ ١٠٠		عقود تحت التنفيذ
	١١٧ ٥٠٠	٢١٧ ٠٠٠	المخزون السلمي
			الاستثمار في أسهم
		٢٠٢ ٠٠٠	رأس مال شركة الطائف
	٤٢ ٠٠٠	٣٤ ٠٠٠	الأراضي
	٤٠٨ ٠٠٠	٧١٧ ٠٠٠	أصول رأسمالية أخرى (صافي)
	٨٤ ٢١١	١٥٣ ٠٠٠	أصول أخرى
	<u>٧٠٣ ٠٠٠</u>	<u>١٣٥٨ ٨١١</u>	إجمالي الأصول
ريال		ريال	
			الالتزامات وحقوق الملكية
ريال	٢٠٠٠		توزيعات مستحقة
	٣٨٩ ٠٠٠	ريال	٥٩٢ ٠٠٠
	٧٠ ٠٠٠		٢٠٣ ٠٠٠
			أسمهم محتزة ٥٪، غير مشاركة وغير مجمعة
	٥٠ ٠٠٠		للأرباح، والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً
			أسمهم رأس المال،
	١٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً
	٩٢ ٠٠٠	٣٠٥ ٢١١	الأرباح المحتجزة
		٨٥٠٠	الأرباح المحتجزة بالتأجيل
	<u>٧٠٣ ٠٠٠</u>	<u>١٣٥٨ ٨١١</u>	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
ريال		ريال	

وفنيا يلي العمليات التي تمت بين شركة الدمام وشركة الطائف خلال العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ:

- ١ - باعت شركة الدمام في الثاني من المحرم ١٤٠٢ هـ قطعة أرض قيمتها الدفترية ١١٠٠٠ ريال إلى شركة الطائف بمبلغ ١٥٠٠٠ ريال، وقد دفعت شركة الطائف مبلغ ٣٠٠٠ ريال نقداً، ووقعت سنداً أذنياً برهن يسد على ١٢ قسطاً متساوياً ربع سنوي بمعدل فائدة ٨٪، وقيمة القسط ١١٣٥ ريال، مشتملاً على القوائد، ويبدأ السداد في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.

٢ - تنتج شركة الطائف معدات لحساب شركة الدمام طبقاً لعقدين مستقلين. وقد بدأ وتم تنفيذ العقد الأول، الذي يختص بالمعدات المكتبية، خلال سنة ١٤٠٢ هـ بتكلفة قدرها ١٧٥٠٠ ريال بالنسبة لشركة الطائف. ودفعت شركة الدمام مبلغ ٢٢٠٠٠ ريال نقداً عن المعدات في ١٧ من ربيع الثاني ١٤٠٢ هـ. وقد بدأ في تنفيذ العقد الثاني في ١٥ من صفر سنة ١٤٠٢ هـ، إلا أنه لن يكتمل حتى جمادي الأولى سنة ١٤٠٣ هـ، وقد تحملت شركة الطائف تكاليف فعلية عن العقد الثاني مقدارها ٤٥٠٠٠ ريال حتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، وتتوقع تحمل تكاليف إضافية مقدارها ٣٠٠٠٠ ريال لإتمام هذا العقد والذي تبلغ قيمته البيعية ٩٥٠٠٠ ريال. وتستخدم شركة الطائف طريقة نسبة الإتمام في المحاسبة عن كافة العقود. ولم تسجل شركة الدمام العقد غير التام في سجلاتها المحاسبية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ. وتستخدم شركة الدمام طريقة القسط الثابت في استهلاك كل معداتها على أساس عمر اقتصادي مقدّر قدره ١٠ سنوات وبدون قيمة تخريدية، وتحسب الاستهلاك عن نصف سنة عن السنة التي تم فيها حيازة الأصول الرأسمالية، وتضمن مصروف الاستهلاك في مصروفات التشغيل.

٣ - أعلنت شركة الطائف في غرة ذي الحجة ١٤٠٢ هـ عن توزيع أرباح نقدية بواقع ٥٪ عن أسهمها الممتازة، على أن تدفع في ١٥ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ إلى المساهمين المسجلين في ١٤ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ.

٤ - تباع شركة الدمام بضاعة إلى شركة الطائف بمتوسط نسبة إضافة مقدارها ١٢٪ من التكلفة، وقد أرسلت بضاعة إلى شركة الطائف قيمتها بالفاتورة ٢٣٨٠٠٠ ريال والتي سددت من قيمتها ٢١١٠٠٠ ريال حتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ. وقد اشتمل مخزون البضاعة لشركة الطائف في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ على جزء من بضاعة شركة الدمام قيمته ١١٢٠٠ ريال.

المطلوب:

- أ - إعداد الحسابات المدينة (والدائنة) المقابلة لشركتي الاندماج في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، والتي سبق إعدادها.
- ب - إجراء قيود التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، في ضوء البيانات التي قمت بتحليلها في المطلوب (أ) السابق.
- ج - إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة وما يرتبط بها من استبعادات لشركة الدمام والشركة التابعة عن سنة ١٤٠٢ هـ، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السابعة:

اشترت «شركة العمروسي» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشواري» مقابل مبلغ ٨٥٠ ٠٠٠ ريال، مشتملاً على التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج، كما اشترت ٢٠٪ من الأسهم الممتازة للشركة نفسها مقابل مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال، وذلك في غرة صفر سنة ١٤٠٥ هـ. وكانت القيم الدفترية والقيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق والالتزامات شركة الشواري في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

القيم الدفترية	القيم العادلة الجارية	
٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	التقديرات
٨٥ ٠٠٠	٨٥ ٠٠٠	أوراق القبض
٩٨٠ ٠٠٠	٩٨٠ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
٨٢٨ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	المخزون السلبي
١ ٥٦٠ ٠٠٠	٢ ١٠٠ ٠٠٠	أراض
٧ ٨٥٠ ٠٠٠	١٠ ٦٠٠ ٠٠٠	أصول رأسمالية أخرى
(٣ ٢٥٠ ٠٠٠)	(٤ ٠٠٠ ٠٠٠)	متجمع الاستهلاك
١٤٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	أصول أخرى
٨ ٣٩٣ ٠٠٠	١٠ ٧١٥ ٠٠٠	إجمالي الأصول

أوراق الدفع	١١٥ ٠٠٠	ريال	١١٥ ٠٠٠	ريال
حسابات الدائنين	٤٠٠ ٠٠٠			
سندات ٧٪	٥ ٠٠٠ ٠٠٠			
إجمالي الالتزامات	٥ ٥١٥ ٠٠٠	ريال	٥ ٥١٥ ٠٠٠	ريال
أسهم ممتازة غير مجمعة وغير متراكمة				
في الأرباح، القيمة الاسمية وقيمة				
استدعاء السهم ٥ ريالات، وعدد				
الأسهم المصروح بها، والمصدرة				
والتداولية ١٥٠ ٠٠٠ سهم	٧٥٠ ٠٠٠	ريال		
أسهم عادية، القيمة الاسمية للسهم				
١٠ ريالات، وعدد الأسهم المصروح بها،	١ ٠٠٠ ٠٠٠			
والمصدرة، والتداولية ١٠٠ ٠٠٠ سهم	١٢٢ ٠٠٠			
علاوة الإصدار (أسهم عادية)	١ ٠٠٦ ٠٠٠			
الأرباح المحتجزة				
إجمالي حقوق الملكية	٢ ٨٧٨ ٠٠٠	ريال		
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٨ ٣٩٣ ٠٠٠	ريال		

وفيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة العمروسي وشركة الشواربي عن الفترة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ:

شركة العمروسي وشركة الشواري
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ

شركة العمروسي (السنة المنتهية أشهر المنتهية في ٣٠/١٠/١٤٠٥)	شركة الشواري (فترة التسعة أشهر المنتهية في ٣٠/١٠/١٤٠٥)
قائمة الدخل	
صافي المبيعات	١٨ ٠٤٢ ٠٠٠ ريال
المبيعات المقابلة	١٥٨ ٠٠٠
دخل الاستثمار في التابعة	٥٠٥ ١٥٠
إيراد الفوائد	٢٦ ٢٥٠
إيراد الفوائد المقابلة	٧٨ ٧٥٠
إجمالي الإيرادات	١٨ ٨١٠ ١٥٠ ريال
التكاليف والمصروفات:	
تكلفة البضاعة المبيعة	١٠ ٤٤٢ ٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	١٥٨ ٠٠٠
مصروف الاستهلاك	١ ١٠٣ ٠٠٠
مصروف العمليات	٣ ٤٤٨ ٥٠٠
مصروف الفوائد	٨٠٦ ٠٠٠
مصروف الفوائد المقابلة	٧٨ ٧٥٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١٥ ٩٥٧ ٥٠٠ ريال
صافي الدخل	٢ ٨٥٢ ٦٥٠ ريال
	٥ ٠٨٢ ٠٥٠ ريال
	٦٧٩ ٦٥٠ ريال

قائمة الأرباح المحتجزة

رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة	١٢ ٦٨٣ ٥٠٠ ريال	١ ٠٠٦ ٠٠٠ ريال
يضاف: صافي الدخل	٢ ٨٥٢ ٦٥٠	٦٧٩ ٦٥٠
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة	١٥ ٥٣٦ ١٥٠ ريال	١ ٦٨٥ ٦٥٠ ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصول

التقديرات	٨٢٢ ٠٠٠	ريال	٥٣٠ ٠٠٠	ريال
أوراق القبض			٨٥ ٠٠٠	
حسابات العملاء (صافي)	٢ ٧٢٣ ٧٠٠		١ ٣٤٦ ٤٠٠	
الحسابات المدينة المقابلة	١٢ ٣٠٠			
المخزون السليم	٣ ٢٠٤ ٠٠٠		١ ١٨٢ ٠٠٠	
الاستثمار في أسهم رأس المال العامي شركة الشواري	٦ ٣٥٥ ١٥٠			
الاستثمار في الأسهم الممتازة لشركة الشواري	١٥٠ ٠٠٠			
الاستثمار في سندات شركة الشواري	١ ٥٠٠ ٠٠٠			
أراض	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٥٦٠ ٠٠٠	ريال
أصول رأسمالية أخرى	١٧ ١٦١ ٠٠٠		٧ ٨٥٠ ٠٠٠	
متجمع الاستهلاك	(٦ ٦٧٣ ٠٠٠)		(٣ ٨٢٨ ٧٥٠)	
أصول أخرى	٣ ٦٣ ٠٠٠		١ ٤٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٢٩ ٥١٨ ١٥٠	ريال	٨ ٨٥٤ ٦٥٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
أوراق الدفع			١١٥ ٠٠٠	ريال
حسابات الدائنين	١ ٣٤٢ ٠٠٠		١ ٦٩ ٧٠٠	
حسابات دائنة مقابلة	١٢ ٣٠٠			
سندات ٧٪	٣ ٥٠٠ ٠٠٠			
سندات ٧٪ مقابلة			١ ٥٠٠ ٠٠٠	
التزامات طويلة الأجل	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠			

أسهم ممتازة، القيمة الاسمية		
للسهم ٥ ريالات	٧٥٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال العادية، القيمة		
الاسمية للسهم ١٠ ريالات.	٢٤٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٤٠ ٠٠٠	١٢٢ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥ ٥٣٦ ١٥٠	١ ٦٨٥ ٦٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٩ ٥١٨ ١٥٠	٢٩ ٥١٨ ١٥٠
ريال	٨٨٥ ٤ ٦٥٠	٨٨٥ ٤ ٦٥٠

وقد تمت العمليات التالية خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ:

١ - تم تحصيل رصيد صافي حسابات العملاء لشركة الشواري المفصح عنه في غرة صفر ١٤٠٥ هـ.

٢ - تم جعل تكلفة البضاعة المباعة مدينة بمخزون شركة الشواري في غرة صفر ١٤٠٥ هـ. تستخدم شركة الشواري نظام المخزون المستمر.

٣ - اشترت شركة العمروسي بعض سندات (٧٪) شركة الشواري والتي تبلغ قيمتها الاسمية ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال قبل غرة صفر ١٤٠٥ هـ. وتستحق السندات في ٣٠ من شعبان ١٤١١ هـ، وتُدفع الفوائد سنوياً في ٣٠ من شعبان.

٤ - كان العمر الاقتصادي المتبقي للأصول الرأسمالية الأخرى لشركة الشواري ٦ سنوات في غرة صفر ١٤٠٥ هـ. وتستخدم شركة الشواري طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك على أساس أنه ليست هناك قيمة تخريدية. وقد تم حساب مصروف الاستهلاك لشركة الشواري عن الأشهر التسعة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ على أساس معدلات الاستهلاك السابقة والمستخدم قبل عملية الاندماج.

٥ - تتكون الأصول الأخرى بالكامل من استثمارات طويلة الأجل تمت بمعرفة شركة الشواري، كما أنها لا تتضمن أي استثمارات في شركة العمروسي.

٦- تمت المبيعات المقابلة التالية خلال الأشهر التسعة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ:

شركة العمروسي شركة الشواربي		صافي المبيعات
ريال ٢٣٠.٠٠٠	ريال ١٥٨.٠٠٠	
		البضاعة التي يشتمل عليها مخزون
١٢.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	المشتري في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ
		المبلغ غير المسدد من قيمة المبيعات
٢٢.٠٠٠	١٦٨.٠٠٠	في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ

تبيع شركة العمروسي بضاعتها إلى شركة الشواربي بالتكلفة، وتبيع شركة الشواربي بضاعتها إلى شركة العمروسي بأسعار البيع التي تتضمن هامش ربح إجمالي قدره ٣٥٪، ولا توجد هناك مبيعات مقابلة قبل غرة صفر ١٤٠٥ هـ.

٧- لم تعلن كلتا الشركتين عن توزيعات خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية المستقلة لهما.

٨- كانت قيمة الشهرة التي تم الاعتراف بها لشركة الشواربي والناجمة عن عملية الاندماج ١٤٠٠.٠٠٠ ريال، وتقضي سياسة الشركتين باستنفاد الأصول غير الملموسة على عمر اقتصادي قدره ٢٠ عاماً، وتضمين مصروف الاستنفاد في مصروفات العمليات.

٩- تم تحديد رصيد حساب دخل الاستثمار في التابعة في دفاتر شركة العمروسي، وقدره ١٥٠.٠٠٠ ريال على النحو التالي:

صافي دخل شركة الشواربي عن الأشهر التسعة المنتهية		
٢٧٩.٦٥٠	ريال	في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ
		بخصم: استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية
		والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق
		لشركة الشواربي في غرة صفر سنة ١٤٠٥ هـ:
١٢٨.٠٠٠	ريال	المخزون السلمي - إلى تكلفة البضاعة المباعة

استهلاك الأصول الرأسمالية الأخرى

$$٢٥٠٠٠٠ \times \left\{ \frac{٣}{٤} \div (٤٦٠٠٠٠٠ - ٦٦٠٠٠٠٠) \right\}$$

$$٥٢٥٠٠ \times \left\{ \frac{٣}{٤} \div (٣٠ \div ١٤٠٠٠٠٠) \right\}$$

١٧٤٥٠٠

ريال ٥٠٥١٥٠

الرصيد في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء الاستبعادات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة العمروسي والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة:

فيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة المصري وشركتها التابعة، وشركة السعودي، عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ:

شركة المصري وشركة السعودي

القوائم المالية المستقلة

عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

شركة المصري		شركة السعودي		ناتجنا الدخل	الإيرادات
ريال	١٧٠٠٠٠٠	ريال	٣٩٠٤٠٠٠		
			٩٦٠٠٠		صافي المبيعات
			٢٣٢٠٠٠		المبيعات المقابلة
			٧٥٠٠٠		دخل الاستثمار في التابعة
					إيرادات التوزيعات المقابلة
ريال	١٧٠٠٠٠٠	ريال	٤٣٠٧٠٠٠		إجمالي الإيرادات
					التكاليف والمصروفات
ريال	١٠١٥٠٠٠	ريال	٢٩٠٢٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
			٨٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة المقابلة
	٧٨٠٠٠				مصروف الفوائد
	٣٧٧٢٠٠		٤٠٠٠٠٠		مصروف العمليات
ريال	١٤٠٠٠٠٠	ريال	٣٣٨٢٠٠٠		إجمالي التكاليف والمصروفات

صافي الدخل	٩٢٥ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠	ريال
قلطنا الأرباح المحتجزة				
رصيد الأرباح للمحتجزة في بداية السنة	١٦٤٨ ٠٠٠	ريال	٦٤٠ ٠٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	٩٢٥ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
جملة فرعية	٢ ٦٧٣ ٠٠٠	ريال	٩٤٠ ٠٠٠	ريال
يخصم: التوزيعات	١٧٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	
رصيد الأرباح للمحتجزة في نهاية السنة	٢ ٥٠٣ ٠٠٠	ريال	٨٤٠ ٠٠٠	ريال
الميزانيتان العموميتان				
الأصول				
التقديرة	٤٨٦ ٠٠٠	ريال	٢٤٩ ٦٠٠	ريال
حسابات العملاء (صافي)	١٩٠ ٠٠٠		١٨٥ ٠٠٠	
الحسابات المدينة المقابلة	٤٥ ٠٠٠			
المخزون السلي	٤٧٥ ٠٠٠		٣٥٥ ٠٠٠	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعودي	٩٥٤ ٠٠٠			
الاستثمار في سندات شركة السعودي	٥٨ ٠٠٠			
الأصول الرأسمالية (صافي)	٢ ٢٣١ ٠٠٠		٥٣٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٤ ٤٣٩ ٠٠٠	ريال	١ ٣١٩ ٦٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
حسابات الدائنين	٣٨٤ ٠٠٠	ريال	٦٢ ٠٠٠	ريال
السندات			٦٠ ٠٠٠	
السندات المقابلة			٦٠ ٠٠٠	
خصم إصدار السندات			(١ ٢٠٠)	
خصم إصدار السندات المقابلة			(١ ٢٠٠)	
أسهم رأس المال،				
القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريال	١ ٢٠٠ ٠٠٠		٢٥٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار			٥٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢ ٥٠٣ ٠٠٠		٨٤٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة بالتابعة	٣٥٢ ٠٠٠			
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٤ ٤٣٩ ٠٠٠	ريال	١ ٦٦٠ ٠٠٠	ريال

معلومات إضافية:

١ - إشترت شركة المصري في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ من مبارك السعودي المساهم الوحيد في شركة السعودي كل من براءة اختراع قيمتها العادلة الجارية ٤٠ ٠٠٠ ريال، و ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعودي مقابل مبلغ ٤٤٠ ٠٠٠ ريال. ويمكن تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج لضعفها. ويبلغ إجمالي حقوق الملكية لشركة السعودي في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ مبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، كما كانت القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق والالتزامات شركة السعودي مساوية لقيمها الدفترية في ذلك التاريخ. وقد جعلت شركة المصري حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعودي مدينياً بمبلغ ٤٤٠ ٠٠٠ ريال بالكامل. وكان العمر الاقتصادي المتبقي لبراءة الاختراع، التي لم تستنفد بمعرفة شركة المصري منذ شراؤها، في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ أربع سنوات.

٢ - خفضت شركة المصري استثماراتها في شركة السعودي إلى ٧٥٪ عن طريق بيع أسهم عادية، من أسهم شركة السعودي التي تمتلكها، إلى شركة أخرى ليست ضمن مجموعة شركات الاندماج (طرف خارجي)، وذلك مقابل مبلغ ٧٠ ٠٠٠ ريال. وقد تم تسجيل هذا المبلغ (٧٠ ٠٠٠ ريال) في الجانب الدائن من حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعودي، وقد تم ذلك في غرة رجب سنة ١٤٠٥ هـ.

٣ - حققت شركة السعودي صافي دخلًا قدره ١٤٠ ٠٠٠ ريال عن فترة الستة أشهر التي تنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ. وقد سجلت شركة المصري ٨٠٪ من هذا المبلغ في سجلاتها المحاسبية قبل عملية بيع جزء من أسهم شركة السعودي العادية.

٤ - باعت شركة السعودي بضاعة إلى شركة المصري خلال سنة ١٤٠٤ هـ بمبلغ ١٣٠ ٠٠٠ ريال بنسبة إضافة مقدارها ٣٠٪ من تكلفة شركة السعودي. وقد تبقى من هذه البضاعة ضمن مخزون شركة المصري في غرة المحرم ١٤٠٥ هـ، ما قيمته ٥٢ ٠٠٠ ريال، وتم بيعها خلال شهر صفر ١٤٠٥ هـ بربح إجمالي قدره ٨٠٠٠ ريال.

٥ - باعت شركة المصري خلال شهر ذي القعدة سنة ١٤٠٥ هـ إلى شركة السعودي بضاعة من المورد رأساً بلغت تكلفتها ٨٠ ٠٠٠ ريال وسعر بيعها ١٢٠٪ من التكلفة. وقد تضمن مخزون شركة السعودي في ٣٠ من ذي الحجة ٢٤٠٥ هـ، جزءاً من البضاعة المشتراة من شركة المصري قيمته ٢٤ ٠٠٠ ريال.

٦ - كانت هناك نقدية بالطريق مقدارها ٤٥ ٠٠٠ ريال من شركة السعودي (كمدفوعات) إلى شركة المصري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

٧ - أعلنت شركة السعودي خلال شهر ذي الحجة ١٤٠٥ هـ عن توزيع أرباح مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، وقامت بدفعها نقداً.

٨ - اشترت شركة المصري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، ٥٠٪ من السندات المتداولة لشركة السعودي بمبلغ ٥٨ ٠٠٠ ريال. وتنوي إدارة شركة المصري الاحتفاظ بسندات شركة السعودي حتى تاريخ استحقاقها في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٩ هـ.

المطلوب:

- أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة المصري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.
- ب - إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة وما يرتبط بها من استبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة المصري والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ٢٤٠٥ هـ. يجب أن تعكس المبالغ الخاصة بشركة المصري ما جاء بقيود اليومية في المطلوب (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة التاسعة

حصلت «شركة الحضرمي» على حصة بنسبة ٨٠٪ في «شركة اليماني» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مقابل تكلفة إجمالية مقدارها مليون ريال. وتتكون تكاليف الحيازة تلك من مبلغ ٨٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، واستثمارات في أوراق مالية «لشركة العدني» والتي تمتلكها شركة الحضرمي كاستثمارات طويلة الأجل، وتبلغ قيمتها العادلة الجارية ١٥٠ ٠٠٠ ريال. وتستخدم شركة الحضرمي أساس الملكية

في المحاسبة عن استثماراتها في شركة اليماني. وفيما يلي الميزانية العمومية الموحدة للشركتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ:

شركة الحضرمي والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

الأصول		الالتزامات وحقوق الملكية	
النقدية	٢٥٠ ٠٠٠	رأب	١ ٥٠٠ ٠٠٠
حسابات المدينين (صافي)	١ ٣٠٠ ٠٠٠	أوراق الدفع (القيمة الحالية)	١ ٠٠٠ ٠٠٠
المخزون السليم	٢ ٢٥٠ ٠٠٠	حسابات الدائنين	٢٥٠ ٠٠٠
أصول رأسمالية	٣ ٨٥٠ ٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي	١ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم: متجمع الاستهلاك (١ ٤٠٠ ٠٠٠)		صافي أصول التابعة	٨٠٠ ٠٠٠
		أسهم رأس المال	٢ ٢٠٠ ٠٠٠
		علاوة الإصدار	
		الأرباح المحتجزة	
إجمالي الأصول	٦ ٧٥٠ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٦ ٧٥٠ ٠٠٠

وكانت الزيادة في القيمة الدفترية لأسهم رأس مال شركة اليماني عن تكلفة استثمار شركة الحضرمي ٢٥٠ ٠٠٠ ريال، والتي تتضمن القيمة المحسوبة لحقوق الأقلية. وقد تم خصم هذه الزيادة من الأصول الرأسمالية لشركة اليماني ومن صافي الدخل في السجلات المحاسبية لشركة اليماني قبل عملية الاندماج.

وقد باعت شركة الحضرمي ١٠٪ من حصتها في شركة اليماني في الثاني من رجب سنة ١٤٠٦ هـ مقابل مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال. وفيما يلي صافي الدخل، والتوزيعات النقدية، ومصروف الاستهلاك لكل من الشركتين عن سنة ١٤٠٦ هـ:

شركة الحضرمي		شركة اليماني	
صافي الدخل عن النصف الأول من سنة ١٤٠٦ هـ	٢٦٠ ٠٠٠	ريال	٧٢ ٥٠٠
صافي الدخل عن النصف الثاني من سنة ١٤٠٦ هـ	٢٧٣ ٥٠٠	ريال	٨٢ ٥٠٠
التوزيعات المعلنة والمدفوعة خلال			
شهر ذي الحجة ١٤٠٦ هـ			
١٠٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠		
٢٢٥ ٠٠٠	٥٥ ٠٠٠		
مصرف الاستهلاك عن سنة ١٤٠٦ هـ			

ويتضمن صافي دخل شركة الحضرمي دخل الاستثمار في الشركة التابعة والمكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع الأسهم العادية لشركة اليماني.

وفيما يلي الميزانيتين العموميتين غير المبويتين لشركة الحضرمي وشركة اليماني في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

شركة الحضرمي وشركة اليماني

الميزانيتان العموميتان المستقلتان

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

شركة اليماني	شركة الحضرمي	الأسول
ريال ٦٦٠ ٠٠٠	ريال ٦٩٥ ٠٠٠	التقدي
٥٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
٧٥٠ ٠٠٠	١ ٦٠٠ ٠٠٠	المخزون السلبي
	٩٦٢ ٥٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة اليماني
١ ٢٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	الأصول الرأسمالية
(٦٢٥ ٠٠٠)	(٥٥ ٠٠٠)	مخصص: متجمع الاستهلاك
ريال ٢ ١٢٥ ٠٠٠	ريال ٦ ٦٠٢ ٥٠٠	إجمالي الأصول
الالتزامات وحقوق الملكية		
ريال ٣٦٠ ٠٠٠	ريال ١ ١٠٠ ٠٠٠	أوراق الدفع
٤٥٠ ٠٠٠	٥٦٩ ٠٠٠	حسابات المدينين
	٥٠٠ ٠٠٠	السندات
٥ ٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال
	٨٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٨٧٥ ٠٠٠	٢ ٦٣٣ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة
ريال ٢ ١٢٥ ٠٠٠	ريال ٦ ٦٠٢ ٥٠٠	إجمالي الالتزامات

المطلوب:

(مع تجاهل ضرائب الدخل)

أ - حساب صافي الدخل الموحد عن سنة ١٤٠٦ هـ.

ب - إعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ،
دون استخدام ورقة عمل.

ج - إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي الموحدة وفقاً لمفهوم رأس المال
العامل عن سنة ١٤٠٦ هـ. غير مطلوب إعداد ورقة عمل.

د - تسوية قيمة حقوق الأقلية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع قيمة
حقوق الأقلية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة العاشرة

فيما يلي الميزانيات العمومية المستقلة لكل من «شركة القطري» و «شركة
البحريني»، و «شركة السعودي» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ:

شركة القطري وشركة البحرين وشركة السعودي
الميزانيات العمومية المستقلة
في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ

الأصول	شركة القطري	شركة البحرين	شركة السعودي
أصول متداولة	١٨٢٠٨٠٠	٩٢٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠
أصول رأسمالية (صافي)	٣٢٦٠٧٠٠	٧٤٠٠٠٠	١٢٦٠٠٠٠
إجمالي الأصول	٥٠٨١٥٠٠	٤٠٠٦٠٠	٢٤٠٣٠٠
التزامات طويلة الأجل	١٢٤٠٧٠٠	٣٨٠٥٠٠	٩٣٠٢٠٠
أسهم رأس المال، القيمة			
الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٨٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٧٠٠٦٠٠	٢٧٨٩٠٠	١٣٩٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥٠٨١٥٠٠	١٦٦٠٠٠٠	٩١٠٠٠٠٠

وقد اشترت شركة القطري ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة البحرين بمبلغ ١٨٠ ٠٠٠ ريال، و ٤٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعودي بمبلغ ٣٣٠ ٠٠٠ ريال، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ. كما اشترت شركة البحرين، في التاريخ نفسه، ٤٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعودي بمبلغ ٣٣٠ ٠٠٠ ريال. (يتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج). وقد قامت كل من شركتي القطري والبحرين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ باقتراض النقدية اللازمة لتمويل عملية شراء الأسهم العادية. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لكل من شركتي البحرين والسعودي مساوية لقيمتها الدفترية في الثاني من المحرم ١٤٠٤ هـ، وتستخدم كل من شركتي القطري والبحرين عمراً اقتصادياً قدره ٣٠ عاماً لاستنفاد الشهرة.

المطلوب:

(مع تجاهل ضرائب الدخل).

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة القطري وشركة البحرين في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ، لتسجيل عملية اندماج شركات القطري، والبحرين، والسعودي.

ب - إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة، وإجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة القطري وشركتيها التابعتين في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ. يجب أن تعكس القيم الخاصة بشركة القطري وشركة البحرين ما جاء بقيود اليومية في المطلوب (أ).

هذا الكتاب

يشتمل هذا المرجع على دراسة تفصيلية ومتعمقة لبعض الموضوعات المتخصصة في مجال المحاسبة المالية. وهو ينقسم في هذا الصدد إلى أربعة أقسام رئيسية تظهر في جزئين، كل جزء في كتاب منفصل عن الآخر : حيث يشتمل الجزء الأول على القسمين الأول والثاني، أما الجزء الثاني فهو يشتمل على القسمين الثالث والرابع. وقد خصص القسم الأول للمحاسبة في شركات الأشخاص والفروع، وخصص القسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي ترتبت على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر. وتناول القسم الثالث المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة، يتعلق الأول بالشركات متعددة الجنسية وعمليات الصرف الأجنبي، ويتناول الموضوع الثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، أما الموضوع الثالث، فقد خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

وقد تم تزويد هذا المرجع بمجموعة من الأسئلة والتارين والحالات والمشاكل في نهاية كل فصل. وهي تعطي صورة شاملة للواقع العملي، ونرجو أن تساهم مساهمة فعالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل.